

Cooperativismo e Economia Social, nº 35 (2012-2013), pp. 385-404

**ASPETOS FISCAIS DOS DONATIVOS A
FUNDAÇÕES PARTICIPADAS PELO ESTADO**
Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
de 5 de dezembro de 2012, sobre o processo 1018/12¹⁷⁷

Nina AGUIAR

*Professora Adjunta da Área Científica de
Direito do Instituto Politécnico de Bragança
naguiar@ipb.pt*

1. O LITÍGIO

O caso decidido no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo referido diz respeito a um donativo efetuado por uma sociedade gestora de participações sociais (não identificada no texto publicado do acórdão) à Fundação Portuguesa das Comunicações.

Segundo o n.º 2 do artigo 40.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) em vigor à data dos factos, eram dedutíveis como custos, no apuramento do lucro tributável das sociedades, os donativos efetuados a fundações em que o Estado ou as regiões autónomas participassem em, pelo menos, 50% da sua dotação inicial.

No caso da Fundação Portuguesa das Comunicações, entidade recetora do donativo em apreço na demanda, tratava-se de uma fundação de direito privado, cuja dotação inicial havia sido realizada pelo ICP – Instituto das Comunicações de Portugal, pela CTT – Correios de Portugal, S.A. e por uma sociedade anónima também não identificada no texto publicado do acórdão.

¹⁷⁷ - Disponível através do sítio www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dc8f05edb3eadea7a80257ad8003fef86?OpenDocument.

Segundo resulta de modo implícito do texto do aresto, as participações somadas do ICP – Instituto das Comunicações de Portugal e da CTT – Correios de Portugal, S.A. somariam a percentagem de 50% da dotação inicial da fundação beneficiária do donativo requerida pelo preceito citado. A questão discutida dizia respeito a saber se estas duas entidades integravam o conceito de Estado na aceção empregue pelo n.º 2 do artigo 40.º do CIRC.

A administração fiscal considerou que nenhuma das duas instituições integrava o Estado no sentido com que o termo era empregue naquela disposição legal, pois este abrangia apenas o Estado- pessoa coletiva. Na sequência de tal entendimento, recusou a dedução dos donativos efetuados e liquidou IRC adicional sobre os lucros da sociedade sujeito passivo (sociedade doadora).

No seguimento de um recurso de impugnação deste ato de liquidação adicional, a sociedade sujeito passivo obteve uma primeira decisão favorável à sua pretensão por parte do Tribunal Tributário de Lisboa, da qual a Fazenda Pública recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo. Já este Tribunal, discordando da decisão anterior, alinou com a tese da administração fiscal, sustentando que o n.º 2 do artigo 40.º do CIRC empregava o termo Estado na aceção administrativista de pessoa coletiva, excluindo, pois, qualquer outra pessoa coletiva, mesmo que dependente do Estado e integrada na administração indireta deste. Em apoio desta tese, o Tribunal socorreu-se, em primeiro lugar, de um elemento sistemático, confrontando a redação do preceito cuja interpretação era discutida, e que se referia apenas ao Estado, com outras disposições do CIRC que se referiam expressamente ao «Estado, regiões autónomas e autarquias locais, incluindo qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados» (artigo 40.º, n.º 1 do CIRC), ou ainda ao «Estado e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos» [atual artigo 9.º, n.º 1, al. a) do CIRC]. Deste confronto, concluiu o Tribunal, em concordância com a administração fiscal, que se, no mesmo diploma legal, o legislador entendera necessário, em alguns casos, mencionar, a par do Estado, os «serviços, estabelecimentos e organismos do Estado», tal indicaria que o termo Estado é utilizado neste diploma legal numa aceção restrita, que exclui, precisamente, as restantes pessoas coletivas públicas integradas na administração indireta do Estado.

O STA recorreu em segundo lugar a um argumento baseado na *ratio legis* da norma. Alegou o Tribunal que, constituindo os donativos receitas próprias das fundações beneficiárias, quando o Estado (na aceção estrita de pessoa coletiva de direito público) não tem participação relevante no seu património,

com a conseqüente distanciação na condução ou supervisão das suas atividades, não se justifica o benefício da consideração dos donativos como custos fiscais, com a simétrica redução das receitas do Estado.

Na sua decisão, o Tribunal desatendeu a pretensão do contribuinte e reconheceu razão à administração fiscal, considerando que os donativos feitos pela sociedade contribuinte à Fundação Portuguesa das Comunicações não eram dedutíveis, por não se verificar cumprido, em relação à Fundação, o requisito de o Estado participar em pelo menos 50 por cento da sua dotação inicial. E isto porque, embora tivessem participado em mais de cinquenta por cento na dotação inicial um instituto público e uma empresa de capitais exclusivamente públicos, estes não seriam de considerar como Estado para efeitos de aplicação do benefício fiscal.

2. AS FUNDAÇÕES CRIADAS POR ENTIDADES PÚBLICAS - ENQUADRAMENTO JURÍDICO E POLÍTICO

A atual Lei-Quadro das fundações¹⁷⁸ estabelece três categorias de fundações: i) as fundações privadas, fundações de direito privado, nas quais podem participar entidades públicas mas sem que estas, em conjunto ou individualmente, tenham na fundação uma influência dominante; ii) as fundações públicas de direito público, as quais são criadas exclusivamente por pessoas coletivas públicas; e iii) as fundações públicas de direito privado, que integram as fundações criadas por uma ou mais pessoas coletivas públicas, em conjunto ou não com pessoas de direito privado, mas em que as pessoas coletivas públicas, isolada ou conjuntamente, detêm sobre a fundação uma influência dominante.

Na prática, esta Lei-Quadro das fundações veio verter em lei e atribuir denominação própria a soluções jurídicas que já existiam anteriormente, visto que as pessoas coletivas públicas sempre puderam criar quer fundações de direito público quer fundações de direito privado¹⁷⁹. A título de exemplo, a

¹⁷⁸ - Lei n.º 24/2012 de 9 de julho.

¹⁷⁹ - Num estudo de direito comparado sobre fundações num conjunto de países, HELMUT K. ANHEIER e STEFAN TOEPLER: «Germany», *Private Funds, Public Purpose: Philanthropic Foundations in International Perspective*, Springer, 1999, p. 18, sublinham como característica dos sistemas de direito civil, ou sistemas romano-germânicos, como é mais usual designar-se entre nós, o permitir-se nestes sistemas a criação de fundações tanto de direito privado como de direito público, e de os Estados não estarem limitados, quanto à sua capacidade para criar fundações, à criação de

fundação destinatária dos donativos em discussão no litígio objeto do acórdão aqui comentado é uma fundação de direito privado com participação de entidades públicas. Mas a lei trouxe uma inovação essencial ao distinguir e estabelecer distintos regimes tendo por base um critério substancial em vez de formal, que é o da existência ou inexistência de uma influência dominante, na fundação, por parte do setor público. Com efeito, é perceptível uma íntima afinidade entre as fundações de direito público e as fundações de direito privado criadas por entidades públicas nas quais aquelas entidades exercem uma influência dominante, sendo, pois, de saudar que o legislador tenha instituído um regime especial para as fundações de direito privado nas quais o setor público exerça uma influência dominante.

As fundações criadas pelo Estado, diretamente ou através de outras pessoas coletivas públicas, não são, como já referimos, um fenómeno jurídico recente. Encontra-se relativamente assente que as fundações¹⁸⁰, enquanto fenómeno jurídico, tiveram a sua génese no campo do direito privado e do direito eclesiástico¹⁸¹. Foi apenas com o advento do Estado absoluto que se

fundações de direito público, podendo normalmente, nestes sistemas, criar livremente fundações de direito privado. Observam ainda os mesmos autores que, nos sistemas de direito civil, existe mesmo uma tendência crescente para os Estados optarem por criar fundações de direito privado, em detrimento do estatuto de direito público, com o intuito de assim ganharem maior flexibilidade na gestão de tais fundações. Segundo os mesmos autores (p. 18), no direito norte-americano, onde as fundações criadas ou administradas pelo governo tiveram também o seu período áureo, estas viram a sua expressão francamente reduzida ao longo do séc. XX, até ocuparem hoje em dia um lugar residual.

¹⁸⁰ - Quando nos referimos à génese do fenómeno fundacional, na Antiguidade, é importante precisar que não estamos ainda perante fundações, tal como as conhecemos hoje, com personalidade jurídica, mas perante doações modais a um grupo de pessoas ou fideicomissos.

¹⁸¹ - Referindo-se à emergência do fenómeno jurídico das fundações no direito romano, que a autora estuda numa perspectiva de direito civil, EUGENIA SERRANO: *Las Fundaciones: Dotación y Patrimonio*, Civitas, Madrid, 2000, p. 28, dá-nos indicação de que, no direito romano, o surgimento das fundações ocorre associado à necessidade então sentida pelas famílias nobres de Roma de perpetuarem a memória, não apenas familiar mas sobretudo social, do nobre falecido (no mesmo sentido, LUCÍA LINARES: *Las fundaciones: Personalidad, Patrimonio, Funcionamiento y Actividades*, Universidade de Valência, Valência, 1998, p. 26). Para isso, eram construídas sepulturas à medida da posição social do nobre, mas, ao mesmo tempo, era afetada à sepultura uma área de terreno produtivo, cujos rendimentos ficavam

deu o aparecimento de fundações criadas pelo Estado¹⁸², fenómeno que terá tido a sua expressão máxima em França. Nesta fase, porém, segundo as fontes disponíveis, as fundações reais ou estatais — normalmente obras pias — estavam submetidas ao direito estatal, tratando-se, portanto, de fundações de direito público¹⁸³.

Será ainda interessante referir, em complemento deste brevíssimo apontamento histórico, mas com interesse para o que pretendemos discutir adiante, que, durante o período das monarquias absolutas, em que o Estado chama a si a criação de fundações sobretudo com fins assistenciais, se produz entretanto o aparecimento de um movimento de descrédito em relação às fundações, não apenas estatais mas igualmente privadas e eclesiásticas, às quais se imputam os defeitos de ineficiência económica e de serem causa de quebra das receitas fiscais¹⁸⁴. É assim que o movimento liberal, como não poderia deixar de ser, traz consigo não apenas a eliminação da maior parte das fundações de direito privado e religioso¹⁸⁵, mas também a desnaturação das fundações de direito

destinados ao cuidado da sepultura e à comemoração do aniversário do defunto, através da qual se ia perpetuando a memória social da condição nobre daquele. No plano jurídico, o propósito descrito era obtido através de um contrato (doação modal ou fideicomisso), formalizado entre o nobre e um conjunto de pessoas, normalmente libertos do defunto, que se comprometiam a administrar, segundo os fins previamente fixados, os bens em causa e a não alienarem esses bens. Não há dúvida, portanto, que se estava perante a génese da fundação, com um perfil jurídico muito similar ao que existe hoje. A autora designa estas fundações primordiais por «fundações funerárias». Na continuidade da sua resenha histórica, a mesma autora refere (p. 31) as fundações de direito eclesiástico que, ao contrário das fundações do direito romano, tiveram desde o início personalidade jurídica. Sobre estas últimas escrevem RUI MACHETE e HENRIQUE S. ANTUNES: *Direito das Fundações. Proposta de Reforma*, Fundação Luso-Americana, Lisboa, 2004, p. 11, que «os ensinamentos sobre a caridade, que serviram de fermento às fundações medievais, transformaram as mais prosaicas intenções dos doadores da Grécia e Roma antigas [...] num dever de carácter religioso e, de uma forma ou de outra, condicionaram o objeto e a aceitação política das fundações».

¹⁸² - EUGENIA SERRANO, *op. cit.*, p. 32; RUI MACHETE e HENRIQUE S. ANTUNES, *op. cit.*, p. 11.

¹⁸³ - EUGENIA SERRANO, *op. cit.*, p. 32.

¹⁸⁴ - RUI MACHETE e HENRIQUE S. ANTUNES, *op. cit.*, p. 11.

¹⁸⁵ - HELMUT K. ANHEIER e STEFAN TOEPLER, *op. cit.*, p. 18.

público, invocando-se pertencer ao Estado, diretamente e não por interpostas entidades, a defesa de todos os interesses sociais ou coletivos¹⁸⁶.

Nas palavras de Rui Machete e Henrique S. Antunes¹⁸⁷, «a superação do modelo liberal pela nova compreensão das funções do Estado e o conseqüente aparecimento dos direitos sociais lançaram as raízes do ressurgimento das fundações em França e nos países sujeitos às invasões napoleónicas». Com efeito, o séc. XX assiste a uma renovação do apoio popular em relação a todo o designado «terceiro setor»¹⁸⁸, incluindo as fundações. Acompanhando este recrescimento de interesse em torno do «terceiro setor», verificaram-se duas importantes mudanças: um alargamento significativo dos campos de atuação das entidades sem fins lucrativos em geral, incluindo das fundações, e a abertura dada pelo legislador ao Estado para a criação de fundações de direito privado.

O esboço histórico anteriormente efetuado pretendeu mostrar que o fenómeno jurídico das fundações não evoluiu linearmente, mas revelou-se sempre muito sensível ao contexto político e ideológico de cada época. Ficou também de certo modo claro, e vários autores o afirmam¹⁸⁹, que a relação entre o Estado, as fundações e a sociedade, ao longo da sua centenária história, foi várias vezes marcada pela tensão e em alguns casos por uma certa divergência entre os fins legais do instituto jurídico da fundação e os mecanismos que o mesmo instituto efetivamente coloca à disposição dos fundadores e posteriores administradores, que permitem à fundação desviar-se dos seus fins.

O rápido crescimento do terceiro setor ao longo do séc. XX acentuou muitas destas tensões. Koele¹⁹⁰ observa a este respeito que «as organizações filantrópicas estão cada vez mais influenciadas por considerações mercantilistas»

¹⁸⁶ - EUGENIA SERRANO, *op. cit.*, p. 32. São do período liberal as «leis de desvinculação», através das quais os bens pertencentes às fundações retomaram o estatuto de bens livremente comercializáveis. Em Espanha, por exemplo, a desvinculação dos bens de todas as fundações foi operada pela «Ley desvinculadora» de 11 de outubro de 1820 (LUCÍA LINARES, *op. cit.*, p. 27).

¹⁸⁷ - *Op. cit.*, p. 12.

¹⁸⁸ - Termo cunhado pela Comissão Filer, no seu relatório emitido em 1975, sobre a filantropia privada e o seu papel na sociedade norte-americana.

¹⁸⁹ - HELMUT K. ANHEIER e STEFAN TOEPLER, *op. cit.*, p. 17.

¹⁹⁰ - INEKE A. KOELE: *International Taxation of Philanthropy: Removing Tax Obstacles for International Charities*, IBFD, Amsterdão, 2007, p. 2.

e que, em consequência da redução da despesa pública em muitos países, tais organizações «estão a virar-se para atividades comerciais e para uma crescente cooperação com o setor empresarial». Desta forma, afirma ainda o mesmo autor, a clássica divisão entre setor empresarial, setor público e terceiro setor está a tornar-se cada vez mais turva, levando os Estados a reformar as legislações nacionais respeitantes às organizações sem fins lucrativos¹⁹¹.

As assinaladas tensões e divergências estão bem ilustradas na exposição de motivos da proposta de Lei-Quadro das Fundações, apresentada pelo governo português ao parlamento. Nessa exposição de motivos se afirma que, «[A] utilização arbitrária pelo Estado, nos seus vários níveis, do instituto fundacional tem por vezes conduzido à retirada de entidades públicas do perímetro orçamental e à perversão da natureza e lógica das fundações, o que tem causado sérios danos ao princípio fundacional, que é um princípio nobre estribado no ato altruísta de disposição de um património para a prossecução de fins de interesse social».

3. LINHAS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO DAS FUNDAÇÕES

É neste contexto de considerável complexidade jurídica e política que a questão fiscal das fundações deve ser apreciada.

Na maioria dos países, as fundações, à semelhança de outras entidades que prosseguem sem fins lucrativos atividades de interesse social, gozam de um estatuto fiscal privilegiado¹⁹². Este estatuto inclui, regra geral e entre outros benefícios, a isenção de impostos sobre heranças e doações, sobre o património imobiliário e sobre as transações de imóveis¹⁹³. No campo da tributação dos rendimentos, verifica-se, em regra, um duplo benefício fiscal: isenção

¹⁹¹ - Será interessante referir a este propósito que em 1950 o Congresso dos E.U.A. criou um imposto sobre o rendimento das atividades comerciais das entidades sem fins lucrativos, como forma de restringir a concorrência desleal que as empresas sofriam por parte daquelas entidades (K. O'HALLORAN, M. MACGREGOR-LOWNDES e K. SIMON: *Charity Law and Social Policy: National and International Perspectives on the Functions of the Law Relating to Charities*, Springer, 2008, p. 554).

¹⁹² - Ver o recente estudo de direito comparado sobre fundações de ANNE-MARIE PIPER (ed.): *Charity Law: Jurisdictional Comparisons*, Sweet & Maxwell, 2012.

¹⁹³ - Mais rara é a isenção de IVA concedida às fundações que se verifica em Portugal, na Irlanda e em Inglaterra.

sobre o próprio rendimento das fundações¹⁹⁴ e dedutibilidade ao lucro tributável dos donativos efetuados por entidades tributadas e não isentas, como sociedades¹⁹⁵.

O estatuto fiscal privilegiado das fundações, bem como de outras entidades sem fins lucrativos, tem sido justificado pelo caráter de interesse geral das atividades destas entidades. Citando Pedreira Menéndez¹⁹⁶ «o objeto principal das fundações (...) é o de realizar atividades de interesse geral para o conjunto da sociedade. (...) Assim, sempre que uma fundação desenvolve as suas atividades, geralmente, estará a colaborar para alcançar objetivos sociais estabelecidos no texto constitucional. De tal forma que, com a sua atuação, estará a contribuir para a satisfação de necessidades sociais que deveriam ser asseguradas pelos poderes públicos, o que implicará um desencargo das obrigações da administração no momento de satisfazer tais necessidades»¹⁹⁷.

Similarmente ao que acontece no direito espanhol, podemos dizer que, em regra, as constituições dos chamados Estados de bem-estar social confiam ao Estado a responsabilidade de satisfazer a generalidade das necessidades coletivas. As fundações, por sua vez, têm visto alargado o leque de atividades de interesse social que podem exercer, coincidindo com praticamente todas as necessidades coletivas que são constitucionalmente confiadas aos Estados.

¹⁹⁴ - No caso do direito português esta isenção está prevista no artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas e está condicionada ao cumprimento de determinados requisitos.

¹⁹⁵ - Apenas a título de exemplo, o assinalado duplo benefício fiscal em imposto sobre o rendimento existe na Argentina (G. OLIVA-BELTRÁN, L. DONDO e O. BELTRÁN: «Argentina», *Charity Law: Jurisdictional Comparisons*, cit., p. 8); na Austrália (V. VISEVIC e J. BAXTER: «Australia», *Charity Law: Jurisdictional Comparisons*, cit., p. 23); na Bélgica, desde 2008 (S. HEIDENBAUER: *Charity Crossing Borders: The Fundamental Freedoms' Influence on Charity and Donor Taxation Rights in Europe*, Kluwer Law International, 2011, p. 94); na Polónia (S. HEIDENBAUER, *op. cit.*, p. 94); na Inglaterra (S. HEIDENBAUER, *op. cit.*, p. 87); no Canadá (R. HAYHOE, «Canada», *Charity Law: Jurisdictional Comparisons*, cit., p. 48); na Alemanha (A. RICHTER e A. GOLLAN, «Germany», *Charity Law: Jurisdictional Comparisons*, cit., p. 91); e nos E.U.A. (MACGREGOR-LOWNDES e K. SIMON: *Charity Law and Social Policy*, *op. cit.*, p. 554), onde este duplo benefício fiscal existe, segundo os autores citados, desde o séc. XVIII.

¹⁹⁶ - J. PEDREIRA MENÉNDEZ: *Las Actividades Empresariales de las Fundaciones y su Tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 153.

¹⁹⁷ - Tradução da Autora.

Desta forma, a atividade das fundações reduziria o volume de prestações sociais por parte do Estado e a consequente despesa pública¹⁹⁸, justificando assim o seu tratamento fiscal privilegiado. No fundo, o tratamento fiscal privilegiado das fundações traduzir-se-ia numa comparticipação do Estado no financiamento das atividades das fundações, as quais, em princípio e em primeira linha, caberiam ao Estado.

Ora, o facto de os rendimentos das fundações serem isentos de impostos, quer pela via da isenção das próprias fundações em relação aos rendimentos por si gerados, quer pela via da dedução, ao rendimento tributável de entidades tributadas, dos donativos feitos a fundações, oferece fundamento à tese, advogada hoje por muitos defensores de uma maior transparência para as entidades sem fins lucrativos, de que tais rendimentos são, na realidade, fundos públicos, devendo como tal estar sujeitos à mesma disciplina destes¹⁹⁹. Por razões óbvias, esta preocupação é mais intensa nos casos em que se vê esfumar a já mencionada divisão entre o setor público, o setor empresarial privado e o setor das entidades sem fins lucrativos («terceiro setor»), no qual as fundações se incluem. Esta é a questão que consideramos a trave mestra da problemática do regime fiscal privilegiado das fundações.

4. AS FUNDAÇÕES NO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO EM PORTUGAL

O n.º 2 do artigo 40.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas²⁰⁰ (CIRC), que até 1999 tinha por epígrafe «donativos ao Estado», tinha até então a seguinte redação:

¹⁹⁸ - J. PEDREIRA MENÉNDEZ, *op. cit.*, p. 153.

¹⁹⁹ - JOHN EVERETT: *Community Foundations: An Introductory Report on International Experience and Irish Potential*, Combat Poverty Agency, Dublin, 1998, p. iv; GEORGE W. BOHNAM *et al.*: *The Future of Foundations: Some Reconsiderations*, Transaction Publishers, 1978, p. 30; em Espanha, em sentido próximo, J. PEDREIRA, *op. cit.*, p. 154.

²⁰⁰ - No sistema fiscal português não existe, como em Espanha, uma Lei do Imposto sobre Sociedades e nem tão pouco uma Lei do Imposto sobre o Rendimento, como em Itália ou na Alemanha. Existe um Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, regulado no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, e um Imposto sobre as Pessoas Coletivas, regulado no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, cujo âmbito cobre as sociedades de qualquer natureza, incluindo as sociedades civis, as pessoas coletivas públicas de carácter

«São também considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos a fundações em que o Estado ou as regiões autónomas participem em, pelo menos, 50% da sua dotação inicial ou, sendo a participação inferior, desde que tal seja autorizado por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do ministro da respetiva tutela».

O preceito foi inteiramente revogado em 1999, sendo substituído então por uma disposição introduzida no Estatuto dos Benefícios Fiscais, o artigo 62.º, n.º 1, com a seguinte redação:

«São considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos às seguintes entidades:

[...]

c) Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial».

Mantém-se, por isso, toda a atualidade da questão decidida através do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de dezembro de 2012, porquanto a norma se mantém em vigor, embora com modificações e inserida noutro local do ordenamento jurídico.

Cumprе salientar que a norma aqui em causa constitui um desvio à regra geral constante do artigo 23.º do CIRC, peça central do regime de tributação dos lucros, segundo a qual só serão aceites como gastos aqueles que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora [...]. Foi essa a razão, aliás, que levou o legislador, justificadamente sob o ponto de vista doutrinário, a considerar estarmos perante um benefício fiscal.

A racionalidade do benefício fiscal em causa é pouco clara e resulta ainda menos perceptível olhando o referido artigo 62.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais no seu todo:

«1. São considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos às seguintes entidades:

a) Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;

empresarial, as incluem por sua vez diversos tipos, as associações e as fundações e ainda diversas entidades ou patrimónios sem personalidade jurídica civil, como as heranças jacentes.

- 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 [...]».

Vários aspetos merecem nota no que diz respeito a este preceito. O primeiro é a amplitude subjetiva dos possíveis beneficiários do donativo abrangido pela dedução fiscal, no que diz respeito às entidades públicas: todas as entidades públicas, mesmo as de caráter empresarial, e, destas, mesmo aquelas cuja gestão se encontre confiada a entidades privadas gozam da vantagem fiscal de os donativos que a elas se destinem poderem ser deduzidos como custos do doador na sua totalidade e, em certos casos, sendo mesmo majorados, *i.e.*, podendo ser deduzidos em valor superior ao valor efetivamente doado, como se verá adiante.

O segundo aspeto merecedor de reparo diz respeito à ausência de qualquer requisito relativo à atividade levada a cabo pelas entidades destinatárias dos donativos, ao contrário do que acontece com os donativos a entidades privadas. Em vista da dimensão e da variedade de atividades levadas a cabo pelo setor público português, atividades essas frequentemente concorrentes com atividades empresariais privadas²⁰¹, e muitas outras vezes atividades de supervisão e de autoridade sobre atividades comerciais privadas, esta abrangência subjetiva respeitante às entidades recetoras dos donativos que são objeto do benefício fiscal é no mínimo perturbante. Considere-se, apenas a título de exemplo entre muitos outros que poderiam ser dados e como objeto de reflexão, o caso das entidades reguladoras, as quais têm importantes poderes públicos de controlo das atividades privadas.

Mas, para além disso, o simples facto de o benefício fiscal não se dirigir a certas atividades, mas a todo o setor público de uma forma indiscriminada, não pode deixar de constituir em si fonte de estranheza, em face dos princípios

²⁰¹ - M. REY e L. I. ALVARÉZ: «Foundations and Social Economy: Conceptual Approaches and Socio-Economic Relevance», *CIRIEC-Espanha, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 73, 2011, p. 68, referem a existência de duas categorias de fundações. Aquelas cujo fim é o de satisfazer necessidades sociais (dos indivíduos e das famílias) e aquelas que os Autores qualificam como «*market producers*», cuja principal atividade consiste em prestar serviços a entidades de natureza mercantil.

informadores do direito fiscal e do conceito de benefício fiscal²⁰². Aliás, este aspeto poderá sair realçado através da comparação com a disposição — a alínea d) do mesmo preceito — respeitante às «fundações de iniciativa exclusivamente privada». Destas, só entram no campo de incidência do benefício fiscal, como destinatárias do donativo, aquelas que «prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural» e, ainda assim, apenas «relativamente à sua dotação inicial», o que significa que um donativo feito a uma fundação privada de fins culturais ou sociais num momento posterior ao da sua constituição não dará lugar a qualquer dedução fiscal.

Finalmente, será ainda relevante observar que a alínea c) do n.º 1 do artigo 62.º do EBF, aquela que mais releva para o caso decidido no acórdão aqui tratado, abrange todas as fundações, independentemente da sua atividade²⁰³, em que «o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais *participem* no património inicial». Ou seja, não se exige, sequer, que tais fundações sejam fundações exclusivamente públicas²⁰⁴.

²⁰² - De acordo com K. TIPKE e M. LANG: *Steuerrecht*, 18.^a ed., Otto Schmidt, Colónia, 2005, p. 328, um benefício fiscal é uma redução do imposto a pagar por um determinado sujeito passivo, determinada não por razões de capacidade contributiva mas por razões de política extrafiscal.

²⁰³ - Segundo a Lei-Quadro das Fundações, Lei n.º 24/2012, de 9 de julho, as fundações prosseguem necessariamente fins de interesse social, mas estes interesses são enumerados de forma pródiga, abrangendo (artigo 3.º): a assistência a pessoas com deficiência; a assistência a refugiados e emigrantes; a assistência às vítimas de violência; a cooperação para o desenvolvimento; a educação e formação profissional dos cidadãos; a preservação do património histórico, artístico ou cultural; a prevenção e erradicação da pobreza; a promoção da cidadania e a proteção dos direitos do homem; a promoção da cultura; a promoção da integração social e comunitária; a promoção da investigação científica e do desenvolvimento tecnológico; a promoção das artes; a promoção de ações de apoio humanitário; a promoção do desporto ou do bem-estar físico; a promoção do diálogo europeu e internacional; a promoção do empreendedorismo, da inovação ou do desenvolvimento económico, social e cultural; a promoção do emprego; a promoção e proteção da saúde e a prevenção e controlo da doença; a proteção do ambiente ou do património natural; a proteção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho; a proteção dos consumidores; a proteção e apoio à família; a proteção e apoio às crianças e jovens; a resolução dos problemas habitacionais das populações; o combate a qualquer forma de discriminação ilegal.

²⁰⁴ - No atual direito português existem vários tipos de fundações, os quais se encontram enumerados e descritos no artigo 4.º da Lei-Quadro das Fundações: i)

A solução legislativa do direito fiscal português, de ampla dedutibilidade de quaisquer donativos efetuados a quaisquer entidades públicas, extensível a fundações com participação pública dominante e, sobretudo, desligada da atividade desenvolvida pela entidade recetora dos donativos constitui, tanto quanto sabemos, uma solução peculiar no contexto dos países da OCDE²⁰⁵. Em regra, neste conjunto de países, só são dedutíveis os donativos a organizações sem fins lucrativos públicas ou privadas que se dediquem a fins sociais, culturais, educacionais, ambientais e outros similares e ainda assim com limites. Em regra também, no mesmo conjunto de países, as organizações sem fins lucrativos pertencentes ao setor público não recebem um regime fiscal mais favorável do que as organizações congéneres possuidoras de um estatuto privado²⁰⁶.

A racionalidade da opção do legislador fiscal português não se mostra clara e resulta ainda menos transparente quando se atenta num último aspeto, que é o de os donativos feitos a fundações pertencentes ao setor público, para efeitos da sua dedução, não estarem sujeitos a qualquer limite, ao contrário do que constitui regra nos países da OCDE²⁰⁷, e ao invés do que se verifica com os donativos que tenham como destinatários fundações exclusivamente privadas, caso em que os donativos são dedutíveis até um limite, que varia entre 6‰ (n.ºs 3 e 5 do artigo 62.º do EBF) e 8‰ (n.º 6 do artigo 62.º do EBF).

«Fundações privadas», que são as fundações criadas por uma ou mais pessoas de direito privado, em conjunto ou não com pessoas coletivas públicas, desde que estas, isolada ou conjuntamente, não detenham sobre a fundação uma influência dominante; ii) «Fundações públicas de direito público», que são as fundações criadas exclusivamente por pessoas coletivas públicas, bem como os fundos personalizados criados exclusivamente por pessoas coletivas públicas; iii) «Fundações públicas de direito privado», que são as fundações criadas por uma ou mais pessoas coletivas públicas, em conjunto ou não com pessoas de direito privado, desde que aquelas, isolada ou conjuntamente, detenham uma influência dominante sobre a fundação.

²⁰⁵ - HUGH J. AULT e BRIAN J. ARNOLD: *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, 2.ª ed., Kluwer Law International, 2004, pp. 233-234.

²⁰⁶ - Pode consultar-se, a este respeito, o estudo de direito comprado já referenciado ANNE-MARIE PIPER (ed.), *op. cit.*.

²⁰⁷ - HUGH J. AULT e BRIAN J. ARNOLD, *op. cit.*.

5. O PROBLEMA DA DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE ESTADO NAS NORMAS FISCAIS

No acórdão que estamos a analisar, o problema central residia na delimitação do termo Estado, utilizado, à data dos factos, no artigo 40.º, n.º 2 do CIRC (entretanto revogado) e atualmente no artigo 62.º, n.º 1 do EBF. Segundo o preceituado nessas disposições, são dedutíveis os donativos efetuados a fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial. A questão em litígio dizia respeito a saber se o termo Estado utilizado naquela disposição devia ser entendido como referindo-se apenas à pessoa coletiva Estado (uma aceção estrita do termo Estado própria do direito administrativo²⁰⁸) como defendia a Fazenda Pública, ou, pelo contrário, devia entender-se que a norma fiscal utilizava o termo Estado no seu sentido mais amplo, designando quer a pessoa coletiva Estado quer as pessoas coletivas públicas criadas pelo Estado por desconcentração, *i.e.*, as entidades públicas criadas pelo Estado mas com personalidade jurídica distinta deste, integrantes da administração estadual indireta²⁰⁹. A questão colocava-se no caso concreto uma vez que se estava perante um donativo efetuado por uma sociedade a uma fundação cuja dotação inicial fora realizada por três entidades, sendo uma delas um instituto público e outra uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos.

Trata-se de uma questão bem conhecida quer do direito administrativo quer também do direito constitucional. Não é, porém, uma questão que ofereça, atualmente, qualquer controvérsia. No direito português, pelo menos, é consensual que o termo Estado pode ser usado em várias aceções bem diferenciadas²¹⁰. Uma delas é a que se refere ao Estado entidade jurídica de direito internacional público, *i.e.*, uma entidade dotada de soberania externa; outra é a que se refere ao Estado como o conjunto de todas as entidades, existentes no âmbito jurisdicional de um Estado soberano, regidas pelo direito público e participantes do poder de autoridade pública (*jus imperii*); e a terceira, mais específica do direito administrativo, é a utilizada para designar o Estado

²⁰⁸ - FREITAS DO AMARAL: *Curso de Direito Administrativo*, Vol. 1, 1.ª ed., Almedina, Coimbra, 1989, p. 197: «Na [...] aceção administrativa, o Estado é a pessoa coletiva pública que, no seio da comunidade nacional, desempenha, sob a direção do Governo, a atividade administrativa».

²⁰⁹ - FREITAS DO AMARAL, *op. cit.*, p. 304.

²¹⁰ - FREITAS DO AMARAL, *op. cit.*, p. 197.

como pessoa coletiva de direito público. Naturalmente, nesta última aceção, o Estado opõe-se a qualquer outra entidade pública, seja de carácter territorial (autarquia, região autónoma), seja de carácter institucional, como os institutos públicos²¹¹, e ainda que integrada na administração indireta do Estado.

Sendo esta última aceção, como já foi dito, mais específica do direito administrativo, ela não é, contudo, exclusiva deste ramo do direito, já que a própria Constituição da República Portuguesa utiliza o termo Estado com este significado. É o que se verifica, por exemplo, no artigo 22.º do texto constitucional, o qual dispõe que «[o] Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem»; ou no artigo 103.º, n.º 1, no qual se lê que «[o] sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza». Nestes dois casos, o texto constitucional utiliza o termo Estado no seu sentido estrito de pessoa coletiva de direito público.

Hoje, o ponto de partida para a resolução da questão de interpretação do preceito em causa seria a regra geral de interpretação das normas fiscais constante do artigo 11.º da Lei Geral Tributária²¹² (LGT)²¹³. Estipula o n.º 2 deste preceito que «[S]empre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos do direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei». Mas trata-se aqui de um caso especial, que a norma de interpretação do artigo 11.º, n.º 2 não consegue resolver, precisamente por o termo Estado não pertencer, como já referimos, a um ramo do direito, mas a vários ramos — o

²¹¹ - FREITAS DO AMARAL, *op. cit.*, p. 314, distingue duas categorias principais de entidades públicas distintas do Estado: institutos públicos e associações públicas. Os institutos públicos caracterizam-se por terem substrato institucional, não associativo. Estes incluiriam os serviços personalizados do Estado, as fundações públicas (que hoje seriam as fundações públicas de direito público), os estabelecimentos públicos e as empresas públicas. Por empresas públicas o Autor refere-se unicamente às entidades de direito público de carácter empresarial.

²¹² - Decreto-Lei 398/98, de 17 de dezembro.

²¹³ - A norma referida não estava em vigor à data dos factos discutidos no litígio, razão porque nem a administração fiscal, nem o Ministério Público, nem o Tribunal a terem mencionado.

direito administrativo, o direito internacional público e o direito constitucional — assumindo significados diferentes em cada um deles.

Não sendo aplicável a regra do artigo 11.º, n.º 2 da LGT, o que sim poderia ser argumentado é que, integrando-se o direito fiscal no direito administrativo, e tendo o termo Estado um significado bem preciso dentro deste ramo do direito, torna-se natural que o legislador fiscal use o termo Estado, em regra e sem necessidade de qualquer especificação, com o significado que aquele tem nesse ramo do direito.

Mas deve-se por outro lado frisar que o argumento decisivo, neste caso, é aquele em que o Tribunal se esteia, de que é lícito partir do princípio de que o legislador fiscal usará o termo Estado, dentro da mesma lei, sempre com o mesmo significado. Assim, quando o artigo 40.º, n.º 1 do CIRC [entretanto revogado e substituído pelo artigo 62.º, n.º 1, al. a) do Estatuto dos Benefícios Fiscais] se refere a «Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados», não há qualquer dúvida de que o termo Estado se encontra aí utilizado no sentido estrito, de pessoa coletiva pública. O mesmo acontece no artigo 9.º, n.º 1, al. a) do CIRC, quando aí se diz 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 exceção das entidades públicas com natureza empresarial». Não pode haver dúvida de que, em ambos os casos, o Estado é referido como uma pessoa coletiva diferenciada de todas as outras pessoas coletivas públicas.

O argumento poderia ainda ser desenvolvido, por recurso a vários preceitos contidos noutras leis fiscais, que igualmente empregam o termo Estado em sentido estrito: O artigo 2.º, n.º 2 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), o artigo 11.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e o artigo 6.º, al. a) do Código do Imposto sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT). Embora não possamos efetuar aqui uma análise exaustiva dos preceitos insertos em leis fiscais que utilizam o termo Estado, essa análise iria sem dúvida conduzir-nos à conclusão de que sempre que o legislador fiscal português utiliza o termo Estado, o utiliza no seu sentido estrito, próprio do direito administrativo, de pessoa coletiva pública.

Chegados a esta conclusão, que é factual, interessa ainda encontrar uma explicação para essa uniformidade de sentido adotada pelo legislador fiscal português. Se existem vários sentidos possíveis, em direito, para o termo

Estado, por que razão o legislador fiscal utiliza sempre e apenas um? Como possível resposta a esta questão, sugere-se que a contraposição dos vários preceitos constitucionais que utilizam o termo Estado permite-nos obter a solução. A Constituição utiliza o termo Estado no sentido estrito do direito administrativo (como no caso do artigo 22.º e do artigo 103.º, n.º 1) quando estão em causa relações ou situações jurídicas de direito administrativo (no primeiro caso relações de responsabilidade civil no âmbito da atividade administrativa, no segundo caso situações jurídicas cobertas pelo direito administrativo financeiro); Utiliza o termo Estado no sentido do direito constitucional quando se trata de regular relações ou situações jurídicas de direito constitucional (como quando, por exemplo, no artigo 9.º, enumera as tarefas fundamentais do Estado); e finalmente emprega ainda o termo Estado na aceção do direito internacional público quando se trata de relações ou situações jurídicas do âmbito desse ramo do direito (como quando, por exemplo, no artigo 5.º, dispõe que «[o] Estado não aliena qualquer parte do território português ou dos direitos de soberania que sobre ele exerce, sem prejuízo da retificação de fronteiras»).

Parece claro, por outro lado, que a mesma lógica subjaz ao uso que o direito tributário faz do termo Estado. Sendo o direito tributário uma parte especial do direito administrativo, ele regula relações jurídicas tributárias que são, também elas, relações de direito administrativo. Assim, quando a lei fiscal estabelece uma isenção a favor do Estado, regiões autónomas, autarquias locais e demais pessoas coletivas públicas, está a definir uma relação jurídica tributária, ou seja uma relação jurídica de direito administrativo, justificando-se deste modo que utilize o termo Estado na aceção do direito administrativo.

6. O PROBLEMA DE FUNDO: A LIMITAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL EM FUNÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DO ESTADO-PESSOA COLETIVA NAS FUNDAÇÕES

A questão central no litígio objeto do acórdão aqui analisado era a da interpretação de um termo utilizado numa disposição da lei fiscal, questão que foi possível solucionar com segurança através de uma abordagem sistemática.

Subjacente a esta questão de interpretação, porém, divisa-se um problema de fundo, qual seja o da *ratio* da norma que limita o benefício fiscal da dedução dos donativos efetuados às fundações aos casos em que o Estado-pessoa coletiva participa no património fundacional, e exclui do mesmo benefício as doações efetuadas a fundações em que apenas outras pessoas coletivas públi-

cas — institutos públicos ou associações públicas — participam na dotação inicial da fundação.

Na sua decisão, o STA abordou, ainda que a título secundário e superficialmente, esta questão, ao argumentar que, constituindo os donativos receitas próprias das fundações beneficiárias, quando o Estado (na aceção estrita de pessoa coletiva de direito público) não tem, diretamente, participação relevante no seu património, com a conseqüente distanciação na condução ou supervisão das suas atividades, não se justifica o benefício da consideração dos donativos como custos fiscais, com a simétrica redução das receitas fiscais do Estado. Do que se desprende que, para o Tribunal, a redução das receitas fiscais — que, efetivamente, os benefícios fiscais concedidos às fundações representam — se justifica apenas quando o Estado tem, diretamente, o poder de conduzir ou, pelo menos, de supervisionar a atividade das fundações.

Não podemos secundar esta tese do Supremo Tribunal Administrativo. Em primeiro lugar, porque não vemos como uma redução das receitas fiscais, a qual para todos os efeitos é uma despesa fiscal²¹⁴, que, por ser um benefício fiscal, representa um desvio ao princípio da igualdade tributária, possa ser justificada pelo facto de o Estado se encontrar na posição de conduzir a atividade da fundação. Se um benefício fiscal significa uma redução da receita fiscal (despesa fiscal) em desvio ao princípio da igualdade tributária, dele terá de resultar, desde logo, uma clara vantagem social que compense a comunidade política em causa (no caso de um benefício fiscal no âmbito de um imposto estadual, essa comunidade política é a população do Estado) pela perda de receita pública e pela prestação social que o Estado deixa de realizar em virtude dessa diminuição da receita fiscal²¹⁵. Portanto, qualquer benefício fiscal só pode justificar-se quando dele resultar uma utilidade social concreta e de preferência mensurável²¹⁶.

²¹⁴ - RANDALL G. HOLCOMBE: *Writing Off Ideas: Taxation, Foundations, and Philanthropy in America*, Transaction Publishers, 2000, p. 215.

²¹⁵ - RANDALL G. HOLCOMBE, *op. cit.*, p. 215.

²¹⁶ - Sobre o problema da necessidade de avaliar o impacto das entidades empresas sociais, nas quais os Autores incluem as entidades sem fins lucrativos, ver M. DÍAS, C. MARCUELLO e C. MARCUELLO: «Empresas Sociales y Evaluación del Impacto Social», *CIRIEC-Espanha, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 75, 2012, pp. 178-188.

Já foi exposto anteriormente como esta conceção se articula no caso específico das fundações e de outras entidades sem fins lucrativos. Estas entidades recebem um tratamento fiscal favorável — um conjunto de benefícios fiscais — porque levam a cabo atividades que são de interesse geral para a comunidade e que, de outro modo, incumbiriam ao Estado. Uma vez que tais atividades são da responsabilidade do Estado e é este quem, em primeira linha, deve suportar os custos financeiros de tais atividades, se entidades sem fins lucrativos se substituem ao Estado na realização dessas atividades, é defensável que o Estado participe no seu financiamento²¹⁷. O benefício fiscal é o veículo jurídico que realiza essa participação do Estado no financiamento das atividades das entidades sem fins lucrativos.

Mas por outro lado, exatamente porque o Estado despense recursos públicos com o financiamento das entidades sem fins lucrativos, é exigível que o Estado exerça sempre não uma superintendência (pois esta é própria de situações de dependência administrativa) mas um controlo apertado sobre as entidades sem fins lucrativos²¹⁸. Por conseguinte, tal controlo não é suscetível de ser questionado, nem os benefícios fiscais concedidos às entidades sem fins lucrativos podem ser concebidos como uma contrapartida do poder de controlo do Estado sobre essas entidades.

Mas se os benefícios fiscais concedidos às fundações encontram a sua razão de ser no facto de essas entidades realizarem atividades de interesse social que são, em primeira linha e por incumbência constitucional na maior parte dos casos, responsabilidade do Estado, como se justifica então uma acentuada diferenciação de regime fiscal em função de a dotação inicial da fundação ser constituída por privados ou pelo Estado? E, neste último caso, como se explica a exclusão do benefício quando a dotação inicial é realizada por entidades públicas criadas por desconcentração, *i.e.*, com personalidade jurídica distinta do Estado, da região autónoma ou da autarquia local?

Na primeira situação, como observámos no início deste comentário, está-se perante uma discriminação em relação às fundações criadas com fundos exclusivamente privados, as quais podem desenvolver atividades tão ou mais importantes quanto as fundações criadas com fundos públicos. Na segunda situação, não se coloca um problema de discriminação nos mesmos termos, uma vez que as entidades criadas por desconcentração prosseguem os mesmos

²¹⁷ - RANDALL G. HOLCOMBE, *op. cit.*, p. 256.

²¹⁸ - RANDALL G. HOLCOMBE, *op. cit.*, p. 256.

fins da entidade desconcentrada, não se encontrando, portanto, em posição de concorrência nem tendo interesses contrapostos aos daquela, e integram-se, indiretamente, na entidade desconcentrada. Mas por essa mesma razão, não se torna facilmente perceptível a razão que leva o legislador fiscal português a criar um benefício fiscal para uma fundação criada pelo Estado ou por uma região autónoma e a negar esse mesmo benefício a uma fundação criada por um instituto público integrado no Estado ou na região autónoma.

7. CONCLUSÃO

Em matéria de fundações, a lei portuguesa prevê um benefício fiscal que consiste na dedutibilidade ao lucro tributável de uma sociedade dos montantes doados por esta mesma sociedade a uma fundação, quando o Estado, as regiões autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial da mesma. O termo Estado é aqui empregue com o sentido próprio do direito administrativo, de Estado-pessoa coletiva, excluindo todas as restantes pessoas coletivas públicas, de carácter territorial ou institucional. Nestas fundações incluem-se quer fundações de direito público quer fundações de direito privado. Já em relação às fundações sem participação de entidades públicas —fundações privadas de direito privado— o benefício fiscal apenas abrange os donativos para a dotação inicial da fundação.

A razão de ser dos benefícios fiscais concedidos, direta ou indiretamente, às fundações, reside no facto de estas entidades se dedicarem a atividades que incumbem ao Estado, justificando-se assim que o Estado, através do benefício fiscal, participe no financiamento de tais atividades. Mas sendo esta a justificação do benefício fiscal, e prosseguindo as pessoas coletivas territoriais menores e os institutos públicos igualmente fins que incumbem ao Estado, não se divisa a razão da limitação do benefício fiscal às fundações participadas pelo Estado-pessoa coletiva. A fim de satisfazer o princípio da igualdade tributária, consagrado na Constituição portuguesa, sugerimos que tal benefício fiscal deveria ser estendido a fundações participadas não só por toda e qualquer entidade pública mas também por entidades privadas.