

AS ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES JURÍDICO-FISCAIS

GLÓRIA TEIXEIRA

Professora Auxiliar da FDUP, Coordenadora do CIJE

INTRODUÇÃO

Recentemente, e a convite da Comissão das Comunidades Europeias, visitei a Bulgária com a missão específica de apresentação de um relatório sob a situação das organizações não-governamentais na União Europeia.

O trabalho de investigação, numa primeira fase, consistiu na indicação dos principais regimes jurídico-fiscais aplicáveis a organizações não-governamentais no contexto da União Europeia. Numa segunda fase, foram seleccionados países onde o espectro de influência deste tipo de organizações era substancial e analisados diversos aspectos de natureza política, económica e também cultural.

Tratou-se, essencialmente, de um exercício jurídico-comparativo de onde resultaram pontos de semelhança bem como discrepâncias, muitas delas consequência directa das vivências sociais, culturais e religiosas das jurisdições estudadas.

Não é propósito da autora descrever neste artigo toda a investigação elaborada para o efeito, mas apenas expor, de um modo sumário, o relatório final apresentado no parlamento Búlgaro em Março de 1999 ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ A autora agradece o apoio financeiro concedido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, FCT (Fundação para a Ciência e Tecnologia) para a elaboração deste projecto de investigação.

1. O QUE SÃO ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS (ONG(S))?

Traçar a história das organizações não-governamentais ou indicar a data ou período do seu aparecimento seria sem dúvida tarefa difícil dado tratarem-se de organizações sociais que, provavelmente, surgiram logo com as primeiras formas de organização social humana.

Desde o momento em que se inicia o processo de socialização humana podemos, sem grandes dúvidas, vislumbrar a existência deste tipo de organização social.

Sob uma perspectiva filosófica, a existência de ideais assumidos por uma colectividade quando combinados com uma vontade de realização de "projectos sociais" levou a sociedade civil a organizar-se, nomeadamente sob a forma de organizações não-governamentais (ONG(s)).

Se me pedissem apenas uma palavra para precisar o objecto deste estudo, responderia simplesmente: *voluntariado*. De facto, estas organizações cresceram e desenvolvem-se apoiadas nesta determinante que considero indispensável em qualquer sociedade civilizada: a ideia de voluntariado (2).

Esta ideia deu origem à criação do chamado "terceiro sector", não compreendido, portanto, nos sectores tradicionais da actividade humana (sector público e sector privado).

De realçar, desde já, que a doutrina internacional é unânime em defender que as organizações compreendidas neste "terceiro sector" são de *natureza não-lucrativa* (3).

Esta consideração é relevante se tomarmos em consideração o caso particular das cooperativas no sistema jurídico Português e respectiva influência na sociedade civil. Em consonância com as experiências jurídicas de países desenvolvidos, o sector cooperativo não aparece incluído neste "terceiro sector", nem muito menos aparecem estas entidades no elenco das organizações não-governamentais. Tratando-se de entidades de natureza "quase-capitalista", pressupondo sempre um núcleo definido de beneficiários ("cooperantes"), há o risco de desvirtuar os fins públicos e sociais

(2) David G. Green, *Reinventing Civil Society, The Rediscovery of Welfare Without Politics*, IEA, n.º 17, Londres, 1993.

(3) Gliksberg, *General Report*, Taxation of non-profit organizations, Cahiers de droit fiscal international, IFA, 1999 Eliat Congress, Kluwer, 1999.

que pretendem prosseguir com as necessidades ou interesses específicos dos seus cooperantes.

Na actualidade, as organizações não-governamentais (ONG(s)) aparecem sob formas jurídicas próprias, atingindo já um elevado e complexo nível económico e organizacional (e.g. organizações não-governamentais internacionais).

É pois neste contexto que aparece a fiscalidade. Tratando-se de organizações que movimentam riqueza, não pode o estado ou, mais especificamente, as administrações fiscais dos estados, alhear-se do seu funcionamento e actuação na sociedade civil.

A intervenção estadual na grande maioria dos países resume-se a uma supervisão efectiva das actividades das organizações (e.g., impedir prossecução de actividades lucrativas que beneficiem *directamente* pessoas singulares ou colectivas) e a um controlo contabilístico e fiscal.

2. AS FORMAS JURÍDICAS ADOPTADAS PELAS ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS

Na grande maioria dos países europeus, as ONG(s) podem assumir duas formas jurídicas:

- a) Associações ⁽⁴⁾ ou,
- b) Fundações ⁽⁵⁾.

Será de salientar que estas organizações não podem exercer (pelo menos de um modo continuado) actividades de *carácter lucrativo*, assumindo estas organizações, necessária e obrigatoriamente, uma dimensão social" ou de "interesse público".

As actividades desenvolvidas pelas ONG(s) podem ser enquadradas em dois tipos fundamentais:

- a) Beneficência ou,
- b) Religiosa.

(4) E.g., Código Civil Português (arts. 157.º a 184.º), Lei das Associações Austríaca (1951), Lei das Fundações Dinamarquesa (1985), "Lei das Associações" Francesa (Lei de 1 de Julho de 1901) e Código Civil Alemão (art. 21.º e seguintes, "Associações" e art. 87.º, "Fundações").

(5) *Vide* Código Civil Português, arts. 157.º a 166.º e arts. 185.º a 194.º

Nos países analisados ⁽⁶⁾, as actividades de beneficência cobrem as seguintes áreas:

- a) promoção das artes, ciências e saúde pública,
- b) assistência a crianças, jovens e família,
- c) assistência a idosos, inválidos e doentes,
- d) apoio nos sectores da habitação, educação e desporto,
- e) protecção do ambiente,
- f) manutenção dos monumentos,
- g) prevenção e auxílio em caso de desastres naturais ou industriais,
- h) apoio a países do "terceiro mundo"
- i) apoio aos desempregados ⁽⁷⁾ e,

⁽⁶⁾ Nesse estudo foram analisadas as actividades prosseguidas pelas ONG(s) nos seguintes países:

- Áustria (Código Fiscal Federal Austríaco (Sec. 35 (1) e (2) e Sec. 36)),
- Bélgica (Código do Imposto sobre o Rendimento (art. 181.º, 182.º e 220.º)),
- Dinamarca (Lei Fiscal das Fundações e Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas),
- Finlândia (Código do Imposto sobre o Rendimento (Sec(s). 20, 21 e 22)),
- França (Code général des impôts, art. 206.º e Orientação de 27 de Maio de 1977 (4H-2-77)); ver ainda jurisprudência do Conseil d'État (e.g., CE de 15 Maio de 1961, Caso n.º 34 497, CE de 30 de Novembro de 1973, Caso n.º 85 586, CE de 20 de Abril de 1983, Caso n.º 32 515, e CE de 10 de Abril de 1992, Caso n.º 77 318),
- Alemanha (Código Geral Tributário, Sec(s). 52, 53 e 54 e KStG, Sec. 5),
- Grécia (legislação avulsa, e.g. Lei n.º 2065/1992),
- Irlanda (Código Fiscal Consolidado, Sec(s). 235, 209, 76, 78, 207 e 266),
- Itália (Decreto-Lei n.º 460/1997),
- Luxemburgo (Código do Imposto sobre o Rendimento, art. 112),
- Holanda (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Sec(s). 2, 4 e 5),
- Espanha (Lei Geral das Fundações, Lei n.º 191/1965, de 24 de Dezembro ("Associações Privadas") e Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (art(s). 133.º a 135.º)),
- Suécia (Código Nacional do Imposto sobre o Rendimento, Sec. 7) e,
- Reino Unido (sentença da House of Lords de 1891, *Inland Revenue v. Pemsel* (3 Tax Cases 53) e Recreational Charities Act 1958).

Em todos estes países, com excepção dos casos Finlandês e Irlandês, a natureza das actividades desenvolvidas pelas ONG(s) é coincidente. Para mais desenvolvimentos ver IBFD, *The Tax Treatment of Cross-Border Donations*, Holanda, 1999.

⁽⁷⁾ Caso específico da Finlândia.

j) protecção dos direitos humanos (8).

As actividades de natureza religiosa enquadram os seguintes casos:

- a) construção e manutenção de igrejas,
- b) serviços religiosos,
- c) formação religiosa,
- d) educação religiosa,
- e) administração do património da igreja e,
- f) processamento de salários aos funcionários da igreja bem como pagamento de impostos para a segurança social (9).

À relativa simplicidade de qualificação jurídica das ONG(s), assim como de enumeração das suas actividades, contrapõe-se a complexidade e especificidade dos regimes fiscais aplicáveis a estas organizações nos países analisados. Esta complexidade, patente nas leis fiscais dos diferentes países (10), aparece intrinsecamente ligada a factores culturais, sociais e religiosos, bem como às diferentes formas de interacção entre os diferentes sectores da sociedade (público, privado e "social").

3. O TRATAMENTO JURÍDICO-FISCAL DAS ONG(S) NO CONTEXTO EUROPEU

Uma breve nota de introdução é devida ao iniciar o estudo jurídico-fiscal comparado das ONG(s). Na generalidade dos países, os regimes jurídico-fiscais aplicáveis a estas organizações estão sujeitos a dois tipos de modelos, de aplicação cumulativa:

- a) o modelo que *proíbe* a distribuição de lucros e,
- b) o modelo de sujeição ao interesse público (11).

(8) Caso específica da Irlanda.

(9) No sistema jurídico português, ver disposições fiscais específicas aplicáveis à igreja católica (art. VIII da Concordata e Decreto-Lei n.º 31 207, de 5 de Abril de 1941).

(10) E.g., Bélgica (Código do Imposto sobre o Rendimento (art. 221.º, 225.º), França (Code général des impôts, art. 206.º (1), Alemanha (KStG, Sec. 5) e Holanda (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, (Sec(s). 2 (1) (d) e 4).

(11) Glikberg, *General Report*, Taxation of non-profit organizations, Cahiers de droit fiscal international, IFA, 1999 Eliat Congress, Kluwer, 1999.

A essência destas organizações é, assim, determinada por estes dois modelos. Em conjugação, permitem uma separação clara e objectiva entre as actividades lucrativas das ONG(s) e as suas actividades de natureza não-lucrativa.

Esta distinção fundamental entre actividades lucrativas e não-lucrativas permite, ainda, autonomizar jurídico-fiscalmente o sector privado do "sector social", com a concomitante atribuição de diferentes estatutos jurídico-fiscais a estes sectores da sociedade.

De um ponto de vista jurídico-fiscal, as ONG(s) aparecem, assim, como entidades que desenvolvem actividades não-lucrativas e têm por objectivo a prossecução de interesses públicos⁽¹²⁾.

Na generalidade das jurisdições analisadas, as ONG(s) não estão sujeitas ao pagamento de impostos (situação de *isenção fiscal*)⁽¹³⁾, se cumpridos determinados requisitos⁽¹⁴⁾. Deste modo, e para além da satisfação das premissas básicas acima assinaladas, os sistemas fiscais exigem que estas organizações exerçam de um modo *exclusivo* as suas actividades⁽¹⁵⁾. O conceito jurídico-fiscal de "exclusividade"

⁽¹²⁾ Para uma definição jurídico-fiscal de ONG(s), ver, International Tax Glossary (3.^a edição), IBFD, 1996:

"A non-governmental, **non-profit organization** for the public benefit. Organization that, although its accounts for a year show a surplus, is precluded from distributing that surplus and must retain it for its own prescribed purposes."

⁽¹³⁾ Para uma definição de isenção fiscal ver Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Lex, Lisboa, 1998, p. 169-176. Ver ainda, Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165), CEF, Lisboa, 1991, e a distinção entre benefícios fiscais "estáticos" (e.g. caso específico das ONG(s)) e incentivos fiscais e M. Freitas, *Benefícios Fiscais em Portugal*, Livraria Almedina, Coimbra, 1977.

⁽¹⁴⁾ No sistema fiscal Português não existe uma definição jurídico-fiscal expressa de ONG. A referência expressa a este tipo de organizações aparece sómente no Estatuto do Mecenato (Decreto-Lei n.º 74/99 de 16 de Março), art. 3.º, n.º 1, al. c) ("Organizações não governamentais do ambiente (ONGA)").

⁽¹⁵⁾ No caso Português, as disposições fiscais relevantes aparecem nos seguintes diplomas legais:

- Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), (arts. 9.º e 10.º),
- Estatuto dos Benefícios Fiscais (arts. 47.º-A, 48.º e 50.º),
- Código de Procedimento e de Processo Tributário (Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro) (art. 49.º) e,
- Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), (art. 14.º).

está sujeito ao preenchimento de determinados pressupostos, nomeadamente:

- a) prossecução das actividades específicas das ONG(s),
- b) carácter não lucrativo dessas actividades,
- c) proibição de distribuição de resultados (inclusive, no caso de dissolução ou extinção da ONG) e,
- d) conformidade com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade no pagamento de salários aos membros ou representantes das ONG(s).

Alguns sistemas jurídicos vão ainda mais longe, exigindo o preenchimento cumulativo dos seguintes critérios: as actividades deverão ser exercidas *directamente* e de um modo *imediato* pela ONG(s) (16).

No caso específico Português, estas exigências não aparecem expressamente consagradas nos textos legais acima indicados (17).

Esta situação de "favorecimento fiscal" das ONG(s) é cuidadosamente analisada pelas administrações fiscais, nomeadamente nas seguintes vertentes:

- a) a potencial perda de receita fiscal (e concomitante assumpção de despesa fiscal),
- b) a eficácia do "efeito substitutivo" alocado ao "sector social" e, finalmente,
- c) os aspectos de organização da máquina fiscal directamente relacionados com a supervisão deste tipo de organizações.

No respeitante ao primeiro ponto, a maioria das administrações fiscais dispõem já de informações actualizadas, produzidas anualmente e apresentadas nos respectivos relatórios fiscais (18).

(16) Estes critérios impedem, nomeadamente o exercício de actividades conjuntas com outras entidades que não qualifiquem como ONG(s). Neste contexto, veja-se as experiências Alemã (Código Geral Tributário, Sec. 52 (2)), e Austríaca (Sec. 40 do Código Fiscal Federal).

(17) É de salientar, que a premissa básica de proibição de distribuição de resultados apenas surge no âmbito das associações culturais, recreativas e desportivas (art. 10.º, n.º 2, al. a), do CIRC).

(18) Para maiores desenvolvimentos ver Relatórios Fiscais produzidos pelas administrações fiscais Inglesa e Holandesa. No caso Português, ver as disposições constitucionais em vigor neste domínio (CRP, art. 106.º, al. g)) e ainda, Ministério das Finanças, *Estrutu-*

Importa reconhecer que, ao conceder as referidas isenções fiscais, os estados escolhem deliberadamente a via da "perda da receita fiscal" em lugar da atribuição directa de subsídios ou subvenções. É ainda de salientar que, para o cômputo da despesa fiscal neste sector concorrem não só as despesas fiscais associadas com os regimes de isenção fiscal aplicáveis às ONG(s) mas, também, as despesas fiscais relacionadas com possíveis deduções ou abatimentos atribuídos em sede de impostos sobre o rendimento (pessoas colectivas e singulares) (19).

Neste domínio e para fomentar o "hábito de dar", a maioria dos sistemas fiscais prevêem também situações de "favorecimento fiscal" de contribuintes singulares e colectivos (20). Note-se que, em regra, este "favorecimento fiscal" aplica-se apenas a "contribuições monetárias", deixando de fora as chamadas "contribuições em espécie" (21). Em consonância com a doutrina fiscal internacional (22), existe claramente nesta área uma

rar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido, Almedina, 1998, p. 219-221 e 228. Cumpre igualmente indicar as deficiências actuais do sistema fiscal Português, especialmente ausência de informação actualizada e produzida atempadamente pelas instâncias competentes.

(19) No sistema fiscal Português, as "contribuições" de pessoas colectivas que caíam na alçada do conceito "*Realizações de utilidade social*" são consideradas como custos ou perdas do exercício (CIRC, art. 38.º), bem como aquelas previstas no Estatuto do Mecenato (art. 2.º "*Mecenato Social*", art. 3.º "*Mecenato cultural, ambiental, científico ou tecnológico, desportivo e educacional*", art. 4.º "*Donativos a organismos associativos*").

Os contributos de pessoas singulares encontram-se sujeitos ao regime estatuído no Estatuto do Mecenato, art. 5.º "*Deduções em IRS por virtude do mecenato*".

(20) *Vide*, por exemplo, as experiências Dinamarquesa (LL, Sec. 8A), Francesa (Code général des impôts "CGI", arts. 200 (pessoas singulares) e 238 bis (pessoas colectivas), Alemã (Código do Imposto sobre o Rendimento Singular, Sec. 10b e Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Sec. 9 (1) N.º 2) e Holandesa (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Sec. 47(1) (a) N.º 1 e Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Sec. 16).

Ver ainda a experiência Inglesa e as tendências mais recentes nos "hábitos de dar" ingleses (James Banks, Sarah Tanner, *Taxing Charitable Giving*, The Institute for Fiscal Studies, Commentary 75, Dezembro 1998, p. 5 e 6). É interessante realçar que em Inglaterra, o número de "benfeitores" tem vindo a diminuir. No entanto, esta tendência tem vindo a ser atenuada pelo aumento do valor das doações. Constata-se ainda que os jovens de um modo geral contribuem pouco, localizando-se a maioria das "contribuições" na faixa etária dos idosos e pessoas de meia-idade.

(21) No caso Português, são contemplados estes dois tipos de contribuições (ver Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, art. 1.º, n.º 2, "*Aprovação do Estatuto do Mecenato*").

(22) Glikberg, *General Report*, Taxation of non-profit organizations, Cahiers de droit fiscal international, IFA, 1999 Eliat Congress, Kluwer, 1999, p. 50-52.

ausência de neutralidade fiscal (veja-se, por exemplo, o caso da prestação de serviço gratuito ou o serviço voluntário) ⁽²³⁾.

Em dois países, Áustria e Suécia, salvo raras exceções, não são concedidos qualquer tipo de deduções ou abatimentos em sede de impostos sobre o rendimento.

Este tratamento fiscal mais favorável é defensável, devido fundamentalmente ao facto de se aceitar e reconhecer o contributo social e económico prestado pelas ONG(s) à sociedade civil. Por outras palavras, estas organizações "defendem" também o interesse público e, como tal, merecem o apoio do estado ("o efeito substitutivo do sector social").

Têm-se colocado várias questões neste domínio, nomeadamente ao nível da eficácia de actuação das ONG(s) e eventual intervenção do estado em áreas até então "alocadas" ao sector social.

No estágio actual da investigação jurídico-fiscal comparada, não existem ainda respostas satisfatórias a estas questões ⁽²⁴⁾. Igualmente, não existem ainda resultados concludentes quanto á maior valia da actual opção dos legisladores fiscais (atribuição de isenções e deduções fiscais em vez de atribuição de incentivos financeiros directos a estas organizações ⁽²⁵⁾).

Finalmente, uma breve referência é devida às exigências que são feitas tanto aos legisladores como às administrações fiscais, especialmente nas áreas de fiscalização ou supervisão das actividades das ONG(s).

O facto de estas organizações não estarem obrigadas ao pagamento de impostos não implica que os estados (administrações fiscais) se abstenham de supervisionar as suas actividades ou as dispensem do cumprimento de determinadas obrigações fiscais (e.g. a apresentação de declaração de rendimentos bem como a existência de uma contabilidade organizada e **audi-**

⁽²³⁾ É ainda discutível em sede de doutrina fiscal comparada, a legitimidade e eficácia de diferentes limites aplicáveis às deduções ou abatimentos fiscais em função do tipo de ONG.

⁽²⁴⁾ Para maiores desenvolvimentos, ver James Banks, Sarah Tanner, *Taxing Charitable Giving*, The Institute for Fiscal Studies, Commentary 75, Dezembro 1998, p. 7:

"Charities contribute a great deal to society and this is reflected in their favourable tax treatment", (Dawn Primarolo, Financial Secretary to the Treasury, HM Treasury, 1997).

⁽²⁵⁾ Vide, Andrews, *Personal Deductions in an Ideal Income Tax*, 86 Harvard Law Review, 309 (1972).

tada anualmente). Neste contexto, é de sublinhar que as administrações fiscais de países como os EUA, Inglaterra ⁽²⁶⁾, Holanda ou Espanha ⁽²⁷⁾, obrigam as ONG(s) a entregar anualmente, para além da declaração de rendimento, os respectivos livros contabilísticos e relatórios financeiros.

Em sede de direito comparado, os principais problemas levantam-se quando estas organizações exercem, de modo *esporádico* ou *indirectamente*, actividades de natureza lucrativa. Os sistemas fiscais tentam encontrar respostas satisfatórias para este tipo de problemas de modo a não impedir, ou limitar desnecessariamente, o normal funcionamento das ONG(s).

Por exemplo, em França ⁽²⁸⁾, estas organizações podem prosseguir ocasionalmente actividades de natureza lucrativa, se os lucros forem "moderados" e estas actividades visarem a satisfação de necessidades específicas das ONG(s). Assim, não são considerados de natureza lucrativa os rendimentos derivados das seguintes operações:

- a) organização de feiras, exposições, lotarias, rifas ou competições desportivas;
- b) venda de boletins ou publicações relacionadas directamente com as actividades da ONG;
- c) venda de postais ou objectos similares e ainda,
- d) venda de objectos ou serviços em hospitais, lares, prisões e instituições similares, e aí produzidos no âmbito de actividades educacionais ou recreativas.

Cumpra, no entanto, salientar que, na generalidade das jurisdições, há lugar ao pagamento de imposto(s), sob a forma de retenção na fonte, caso a ONG aufera rendimentos de capital (e.g. dividendos, juros ou mais-valias) ou rendimentos provenientes de bens imóveis.

O trabalho das administrações fiscais consiste, assim, não só em analisar formalmente as actividades das ONG(s) (e.g. análise dos estatutos, documentos públicos, contabilidade, etc.) mas, também, numa análise "substantiva" dessas actividades (e.g. tipo e frequência de operações efectuadas, quantitativos envolvidos, razoabilidade das despesas efectuadas, etc.).

⁽²⁶⁾ A administração fiscal Inglesa (Inland Revenue) possui um departamento especializado, dedicado exclusivamente á fiscalização contabilística e financeira das ONG(s).

⁽²⁷⁾ No caso espanhol, as autoridades fiscais sujeitam ainda as ONG(s) à apresentação de uma "contabilidade especial" que reflecta mais rigorosamente as suas operações.

⁽²⁸⁾ Ver também as experiências Irlandesa e Inglesa.

Também são objecto de particular supervisão, por parte das administrações fiscais, as remunerações (em dinheiro ou espécie) feitas pelas ONG(s) aos seus membros ou representantes. Na generalidade dos países, as leis fiscais proíbem expressamente a distribuição de resultados (em dinheiro ou espécie) das ONG(s), bem como o pagamento de salários exagerados aos seus membros ou representantes.

Estas medidas são qualificadas na doutrina internacional comparada como "medidas anti-abuso" (*anti-avoidance provisions*) (29).

4. BREVES CONSIDERAÇÕES DE DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

O tratamento jurídico-fiscal internacional das ONG(s) é complexo e os instrumentos legislativos internacionais, presentemente em vigor (caso das convenções sobre dupla tributação internacional), não tomam em consideração a natureza e objecto específico destas organizações (30).

Em regra, e em conformidade com o princípio da residência (31), o tratamento fiscal preferencial concedido pelos legisladores nacionais está confinado às ONG(s) residentes em território nacional. No entanto, alguns países, no âmbito das suas convenções sobre dupla tributação internacional, prevêem um regime fiscal preferencial, aplicável a ONG(s) não residentes em território nacional (32).

Em sede de direito fiscal internacional, é ainda de referir neste contexto, dois princípios fundamentais:

- 1) o princípio da não-discriminação e,
- 2) o princípio da reciprocidade.

(29) Neste domínio, ver Graeme s. Cooper (ed.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD, 1997 e Peter HJ Essers, G. de Bont, Eric Kemmeren, *The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law*, Eucotax, Kluwer Law International, 1998.

(30) Ver por exemplo, que a Convenção Modelo sobre o Rendimento e o Capital da OCDE não contempla directamente o caso das ONG(s).

(31) Este princípio é seguido na maioria dos países. No entanto, ver os casos específicos dos EUA (princípio da nacionalidade), Hong Kong ou Singapura (princípio da territorialidade).

(32) Ver por exemplo, as convenções sobre dupla tributação internacional celebradas entre a Áustria e alguns países, nomeadamente Luxemburgo, Alemanha, Reino Unido e também as convenções sobre dupla tributação internacional celebradas entre a Dinamarca e os EUA; a França e a Alemanha; o Reino Unido e a Irlanda e os EUA e Holanda.

Este último, fazendo parte integrante, ou "conformando" na generalidade, o acordo jurídico-económico firmado nas convenções sobre dupla tributação internacional, logra também aplicação no caso particular das ONG(s).

Deste modo, e em alguns casos, os estados contratantes comprometem-se a "estender" as "vantagens fiscais", negociadas em convenções (em vigor), a ONG(s) residentes no outro estado contratante. Em termos formais (especialmente tomando em consideração: *a*) a importância crescente nas sociedades civis das ONG(s); *b*) o facto de este tipo de convenções terem sido celebradas no passado e, *c*) o processo relativamente moroso de negociação, aprovação e publicação de novos textos de convenção), os estados, pela via de "Protocolos", vão actualizando e acrescentando á convenção original, as necessárias disposições jurídico-fiscais nomeadamente, no domínio das ONG(s) ⁽³³⁾. É de salientar que este problema de actualização das convenções é de particular relevância no caso Português.

As recentes denúncias de convenções sobre dupla tributação internacional ⁽³⁴⁾ ilustram alguns dos problemas com que se deparam não só os contribuintes mas, também, a própria administração fiscal Portuguesa.

O segundo princípio, o princípio da não-discriminação ⁽³⁵⁾, assume particular relevância no contexto da União Europeia.

Aqui, várias questões se colocam, especialmente no que respeita ao tratamento jurídico-fiscal das doações efectuadas no espaço da União Europeia. Implicará o tratamento fiscal diferenciado de residentes e não-residentes, que aliás a maioria dos estados da União Europeia prevê, uma violação do princípio da não-discriminação ⁽³⁶⁾?

⁽³³⁾ Vide, experiências Americana e Inglesa.

⁽³⁴⁾ Vide, denúncias ás convenções celebradas com a Dinamarca e Brasil.

⁽³⁵⁾ Para uma definição do princípio da não-discriminação ver, Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional, Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, 1977, Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, Londres, 1994 e K. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Kluwer Law International, 1986.

⁽³⁶⁾ No caso Português, e ao nível de contribuintes individuais, o art. 5.º do Estatuto do Mecenato prevê apenas a dedutibilidade á colecta de doações efectuadas por residentes em território nacional.

No caso de pessoas colectivas, este Estatuto não distingue expressamente a situação de residente e não-residente. É no entanto defensável admitir que as pessoas colectivas não residentes em território nacional possam incluir nos seus custos ou perdas de exercício, as doações atribuídas a ONG(s) com residência em Portugal (ver art. 2.º e art. 3.º do Estatuto do Mecenato).

Serão os estados membros obrigados a conceder ou "estender" as deduções fiscais internas, aplicáveis apenas a contribuintes singulares ou colectivos residentes em território nacional, a contribuintes residentes na União Europeia (37)?

Será atentar contra o princípio da não discriminação, ao diferenciar fiscalmente, consoante a doação reverta em favor de uma ONG residente ou ONG não residente em território nacional?

As respostas não são fáceis, conforme se extrai da mais recente jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu (38). Poderá, no entanto, visualizar-se uma tendência para o reforço ou afirmação do princípio da não discriminação. Em sentido inverso, todavia, surgem as resistências dos estados membros, fortalecidos pela aplicação do princípio da unanimidade, aplicável em matéria fiscal.

CONCLUSÕES

Conforme ilustrado neste estudo, a análise das ONG(s) é tarefa complexa e multifacetada. Influenciam o seu tratamento jurídico-fiscal não só considerações sociais, culturais ou religiosas mas também factores de natureza económica e supervisão administrativa.

A complexidade do tema aumenta quando estas organizações expandem as suas actividades a outras jurisdições, ficando sujeitas, muitas vezes, a tratamentos fiscais "discriminatórios", ou que não tomam em consideração a especificidade do seu objecto.

Ao nível nacional, na generalidade dos países, as ONG(s) estão sujeitas a um tratamento fiscal mais favorável. Esta situação de "favorecimento fiscal" não deixa todavia de estar sujeita a uma contínua supervisão ou fiscalização por parte das administrações fiscais.

De igual modo, concedem os estados deduções ou abatimentos a contribuintes singulares ou colectivos que efectuem doações a este tipo de organizações.

(37) É de salientar, que alguns países, com o objectivo de incentivar e fortalecer as ONG(s) nacionais, concedem a não-residentes o mesmo tipo de deduções aplicáveis aos seus residentes, caso a doação reverta em favor de uma ONG residente em território nacional.

(38) Ver, Casos *Royal Bank of Scotland* (C 311/97, 29/9/99), *Baxter* (C 254/97, 8/07/99), *Schumacker* (C 279/93, 14/02/95), *Wielock* (C 80/94, 11/08/95), *Bachman* (C 204/90, 28/01/92), *Avoir Fiscal* (C 270/83, 28/01/86), *ICI* (C 294/96, 16/07/98), *Commerzbank* (C 330/91, 13/07/93) e *Compagnie de Saint Gobain* (C 307/97, 21/09/99).

Em termos de política fiscal é assim de salientar as opções feitas pelos legisladores na atribuição de "benefícios fiscais" às ONG(s) ou concessão de deduções aos contribuintes, em lugar da atribuição de subsídios.

Ao nível internacional, o regime jurídico-fiscal das ONG(s) ainda se encontra em fase de maturação. Na generalidade dos países analisados, as convenções internacionais vigentes ainda não contemplam o caso específico das ONG(s). É de salientar, no entanto, a atenção dedicada pela doutrina internacional a esta matéria.

Não obstante o actual estágio de desenvolvimento jurídico-fiscal nesta matéria, os estados reconhecem o contributo sério e indispensável (pelo menos em algumas jurisdições, e.g. experiências anglo-saxónicas) prestado pelas ONG(s). O chamado "terceiro sector" impõe-se na sociedade civil pela especificidade do seu objecto (a natureza não lucrativa das suas actividades e a prossecução de interesses gerais) e o especial modo de organização jurídica (Associações ou Fundações).