

**CES**  
COOPERATIVISMO E ECONOMIA SOCIAL

Núm. 36 (2014), páxs. 55-80  
ISSN: 1130-2682

**A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS  
COOPERATIVAS EM PORTUGAL**

*THE TAXATION OF COOPERATIVES  
INCOME IN PORTUGAL*

NINA AGUIAR<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Professora Doutora; árbitro tributário; Instituto Politécnico de Bragança; CECEJ – Centro de Estudos em Ciências Empresariais e Jurídicas do ISCAP – Instituto de Contabilidade e Administração do Porto. Correio eletrónico: naguiar@ipb.pt.

## RESUMO

As cooperativas são sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento. De acordo com o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), a base tributável é formada pelo “lucro” no qual se incluem os excedentes cooperativos. Esta é uma primeira questão analisada neste artigo. Entretanto, a lei estabelece um conjunto de isenções fiscais generosas para as cooperativas, baseando-se numa divisão dos ramos cooperativos em dois grandes grupos. Para um deles exige-se que as cooperativas sigam o modelo que podemos denominar de “mutualidade prevalente”. Para o segundo grupo não se faz tal exigência, mas excluem-se do âmbito da isenção as “operações com terceiros” e as “atividades alheias aos fins próprios das cooperativas”, dois conceitos que a lei não define. O presente artigo analisa o regime fiscal cooperativo, centrando-se nos requisitos do regime de benefícios e a respetiva base conceptual.

**PALAVRAS CHAVE:** Cooperativa, rendimento, imposto, isenções fiscais, excedentes, retornos.

## ABSTRACT

Co-operatives are subject to corporate tax. According to the income tax act, the taxable base of cooperatives is formed by “profit” which includes cooperative surplus. This is the first issue analyzed in this paper. On the other hand, cooperatives benefit from a generous exemption regime, organized in two groups based on cooperative activity. For the first group of cooperatives, the exemption depends on the condition that the cooperative is predominantly mutualistic oriented. For the second group there is no such requirement, being the scope of the exemption limited by the concepts of “operations with third parties” and “activities unrelated to the cooperative aim”. The paper analyzes the cooperative tax regime, focusing on tax exemption requirements and the conceptual basis behind them.

**KEY WORDS:** Cooperative, income, tax, tax exemptions, cooperative surplus, surplus refunds.

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO. 2. O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS: 2.1 Aspectos gerais. 2.2 A determinação do rendimento das cooperativas: 2.2.1 Cooperativas de objeto não empresarial. 2.2.2 Cooperativas de objeto empresarial. 2.3 Cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de habitação e construção e de solidariedade social 2.3.1 Enunciado geral. 2.3.2 Rendimentos sujeitos a retenção na fonte de IRC. 2.3.3 Rendimentos provenientes de operações com terceiros e de atividades “alheias aos fins próprios” das cooperativas. 2.4 Cooperativas de comercialização, crédito, produção operária, artesanato, pesca e serviços. 3. TRIBUTAÇÃO DOS EXCEDENTES E DOS RETORNOS. 4. CONCLUSÃO.

**CONTENTS:** 1. INTRODUCTION. 2. THE CORPORATE TAX: 2.1 General aspects. 2.2 Computing cooperatives income. 2.2.1 Cooperatives with an object not classifiable as business. 2.2.2. Cooperatives with an object classifiable as business. 2.3 Cooperatives pertaining to the sectors of agriculture, culture, consumption, housing and construction, and charity. 2.3.1 General aspects. 2.3.2 Income subject to withholding income tax. 2.3.3 Income generated in operations with third parties and in activities unrelated to the scope of the cooperative. 2.4 Cooperatives pertaining to the sectors of commercialization, credit, working production, handicrafts, fisheries, education and services. 3. TAXATION OF COOPERATIVE SURPLUS AND COOPERATIVE REFUNDS. 4. CONCLUSION.

## I INTRODUÇÃO

A Constituição da República Portuguesa<sup>2</sup>, no seu artigo 85º, impõe ao Estado estimular e apoiar a criação e a atividade de cooperativas<sup>3</sup>, estipulando também que “a lei definirá os benefícios fiscais e financeiros das mesmas, bem como condições mais favoráveis à obtenção de crédito e auxílio técnico”. Deste modo, a instituição de um regime fiscal mais favorável para o setor cooperativo, no ordenamento jurídico português, decorre de um imperativo constitucional.

<sup>2</sup> Aprovada pela Assembleia Constituinte em 2 de abril de 1976.

<sup>3</sup> Do mesmo modo que o fazem a Constituição Espanhola, no seu art. 129º, n.º 2, e a Constituição da República Italiana, no seu art. 45º. Ao contrário do que se verifica na CRP, porém, nenhuma das leis fundamentais espanhola ou italiana impõem expressamente ao legislador a obrigação de estabelecer um regime fiscal mais favorável para as cooperativas.

O primeiro regime fiscal das cooperativas, na vigência da Constituição de 1976<sup>4</sup>, foi aprovado em 1980.<sup>5</sup> Este primeiro regime foi substituído em 1998 pelo Estatuto Fiscal Cooperativo, igualmente contido numa lei autónoma mas um pouco mais desenvolvido que o seu antecessor<sup>6</sup>. Em 2011, esse estatuto foi revogado, encontrando-se atualmente o regime fiscal das cooperativas definido, na sua maior parte, num capítulo especial do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)<sup>7</sup>. Para além destas normas contidas no Estatuto dos Benefícios Fiscais, o regime fiscal das cooperativas fica completo com as disposições do Imposto sobre o Valor Acrescentado que lhes digam objetiva ou subjetivamente respeito.

Nestas sucessivas leis, o legislador português absteve-se sempre de enunciar os princípios ou as bases conceptuais sobre as quais tem vindo a definir o regime fiscal das cooperativas, nomeadamente no que diz respeito à delimitação do âmbito dos benefícios fiscais e das condições que as cooperativas devem cumprir para auferir de tais benefícios. Na lei de 1980, dizia-se, sem grandes desenvolvimentos, que “o fomento do cooperativismo, previsto em termos programáticos no artigo 84º, n.º 1 da Constituição da República, pressupõe a adoção de medidas estruturais que permitam às cooperativas integradas no espírito e na prática dos princípios cooperativos, tais como são definidos pela Aliança Cooperativa Internacional, a

---

<sup>4</sup> Será interessante anotar que já no imposto sobre transações aprovado por uma lei de 1922 (L. 1368 de 21 de setembro de 1922), se isentavam deste imposto (art. 3º, n.º 9) “as vendas das cooperativas de produção e consumo aos seus membros, quando não distribuam ao capital dividendo superior ao juro legal, não se compreendendo neste dividendo os bónus de consumo que sejam distribuídos aos membros”. Na Contribuição Industrial (imposto sobre o rendimento empresarial) de 1929, aprovada pelo Decreto 16731, de 13 de abril de 1929, isentavam-se de tributação as cooperativas de consumo e de produção “quanto às suas operações com os respetivos associados”. No entanto, os tribunais fizeram uma interpretação restritiva deste preceito, declarando que estavam isentas de Contribuição Industrial as cooperativas de consumo e de produção “negociando exclusivamente com os seus associados” (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-7-1965, Proc. 15252). Tendo a Contribuição Industrial sofrido uma reforma em 1963, aí se mantiveram as isenções para certas cooperativas, com algumas modificações. Segundo o art. 14º do Código da Contribuição Industrial de 1963, aprovado pelo DL 45103, de 1 de julho de 1963, estavam isentas de tributação neste imposto: “As cooperativas operárias de produção (...); As cooperativas de construção, (...) relativamente a metade dos seus lucros tributáveis, quando se limitem a construir prédios para os seus associados ou a emprestar-lhes dinheiro para o mesmo fim; As cooperativas de consumo que negociem exclusivamente com os seus associados; As cooperativas agrícolas que tenham como objetivo a compra de matérias ou equipamentos para a lavoura dos seus associados ou a venda das produções destes, quer em natureza, quer depois de transformadas, bem como as que mantenham instalações, equipamentos ou serviços no interesse comum dos membros; As cooperativas e sociedades anónimas constituídas para edificação de casas de renda económica (...)”. As cooperativas operárias de produção ficavam isentas apenas quando fossem membros três quartos, pelo menos, do número dos seus trabalhadores e nenhum comparticipasse em mais de 10 por cento no capital da empresa.

<sup>5</sup> DL 456/80, de 9 de outubro.

<sup>6</sup> L. 85/98, de 16 de dezembro.

<sup>7</sup> DL 108/2008, de 26 de junho.

prossecução dos seus relevantes objetivos sociais. O Código Fiscal Cooperativo de 1998 foi ainda mais lacónico. Aí se dizia apenas que o regime fiscal favorável instituído através do Código Fiscal Cooperativo se aplicará apenas às cooperativas que funcionem nos termos do Código Cooperativo e demais legislação aplicável e que “o regime fiscal deverá, em função das prioridades de desenvolvimento económico-social, conceder um tratamento de apoio e incentivo ao sector cooperativo”. Quanto ao atual regime, introduzido no Estatuto dos Benefícios Fiscais através da Lei do Orçamento do Estado para 2012, é omitido qualquer elemento explicativo sobre os fundamentos ou os limites do regime fiscal das cooperativas, ou sobre as razões das alterações introduzidas.

Para tentarmos caracterizar de forma sucinta o regime fiscal cooperativo português, antes de passarmos à sua caracterização, poder-se-á dizer que o mesmo regime apresenta dois traços principais que o distinguem dos regimes fiscais cooperativos espanhol e italiano: uma muito maior simplicidade, na medida em que não existem normas fiscais especiais para os vários ramos cooperativos, existindo apenas dois sub-regimes aplicáveis a dois grandes grupos de ramos cooperativos; e também uma maior generosidade no que diz respeito ao desagravamento fiscal das cooperativas, com total isenção não só de imposto sobre o rendimento como de Imposto do Selo, Imposto Municipal sobre Imóveis e Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis.

Por outro lado, se procurarmos os princípios ou as bases conceptuais que alicerçam o atual regime fiscal cooperativo português, não encontramos senão um muito limitado, em número e em alcance, conjunto de princípios, que não se encontram expressos nos textos legais mas se deduzem da configuração do próprio regime fiscal em causa, e que interpretamos como sendo os seguintes: i) Só devem ser beneficiadas com desagravamentos fiscais as atividades das cooperativas que funcionem efetivamente segundo o modelo mutualista<sup>8</sup>; ii) Os desagravamentos fiscais relativos à tributação do rendimento devem, em princípio ou predominantemente, aplicar-se aos rendimentos provenientes das operações com os cooperadores, devendo pelo contrário ser tributados de acordo com o regime geral vigente para as sociedades os rendimentos provenientes de operações com terceiros<sup>9</sup>; iii)

<sup>8</sup> Este princípio encontrava-se expresso no preâmbulo do Código Fiscal Cooperativo de 1980, através da expressão “o fomento do cooperativismo (...) pressupõe a adoção de medidas estruturais que permitam às cooperativas integradas no espírito e na prática dos princípios cooperativos, tais como são definidos pela Aliança Cooperativa Internacional, a prossecução dos seus relevantes objetivos sociais”. Com o tempo o legislador abandonou esta fórmula, a nosso ver pouco pragmática, mas o princípio de que os benefícios fiscais concedidos às cooperativas devem assentar no pressuposto do funcionamento segundo o modelo mutualista continua presente, embora de maneira muito difusa, nas normas fiscais. Também pode afirmar-se que o princípio tem consagração jurisprudencial, através das sentenças do Supremo Tribunal Administrativo de 25-05-1983, Proc. n.º 2367; de 15-05-1970, Proc. n.º 8048; de 13-03-1970, Proc. n.º 8012; e de 13-03-1970, Proc. n.º 8010.

<sup>9</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04-12-2013, Processo n.º 1214/12.

Os desagravamentos fiscais devem apenas beneficiar a atividade essencial da cooperativa, ie a atividade que constitui o objeto mutualista, e não outras atividades que possam ser levadas a cabo de modo secundário ou, mesmo não tendo carácter secundário, que não tenham carácter mutualista<sup>10</sup>.

## 2 O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

### 2.1. Aspetos gerais

As cooperativas são, sem qualquer exceção, sujeitos passivos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.<sup>11</sup> Além disso, o Código do IRC não cria qualquer regime especial para as cooperativas, o que significa que são aplicáveis a estas entidades todas as normas daquele imposto que não sejam expressamente excecionadas. Apenas para citar os aspetos mais relevantes, são-lhes aplicáveis as regras sobre organização da contabilidade para efeitos fiscais, as normas sobre obrigações declarativas e as normas sobre a determinação do rendimento, e ainda as normas sobre tributação autónoma e sobre retenções na fonte a título definitivo e não definitivo.

As cooperativas devem, pois, declarar o início de atividade para efeitos de IRC, devem manter contabilidade organizada para efeitos fiscais e devem submeter as declarações de final de exercício previstas na lei fiscal para as restantes entidades empresariais. Estão ainda obrigadas a efetuar retenção na fonte de IRC sobre os rendimentos por elas pagos, nos mesmos termos em que o estão as sociedades.

### 2.2. A determinação do rendimento das cooperativas

#### 2.2.1. Cooperativas de objeto não empresarial

Quanto à determinação do rendimento, é importante começar por observar que o Código do IRC prevê, nessa matéria, um regime aplicável às entidades residentes que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial,

<sup>10</sup> Princípio que se encontra expresso no art. 66º-A, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

<sup>11</sup> Art. 2º do Código do IRC (CIRC), L. 2/2014, de 16 de janeiro. No direito que republica o No direito português não existe um imposto sobre sociedades autonomizado, como no caso do direito espanhol, mas um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, que abrange subjetivamente todos os tipos de pessoas coletivas e ainda algumas entidades que não gozam de personalidade jurídica civil. Na prática, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas contém quatro regimes de tributação distintos: um aplicável às entidades empresariais residentes, um segundo aplicável às entidades residentes de carácter não empresarial, um terceiro aplicável a qualquer tipo de entidade não residente sem estabelecimento estável ou cujos rendimentos não sejam imputáveis a um estabelecimento estável e um quarto regime aplicável às entidades não residentes com estabelecimento estável ao qual sejam imputáveis os rendimentos (Art. 3º do CIRC).

industrial ou agrícola, para as quais a base tributável é formada pelo lucro; e um regime diferente, aplicável às entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, cuja base tributável ou matéria coletável corresponde à soma dos rendimentos apurados nos termos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Prevendo-se no direito cooperativo português a existência de cooperativas que não exercem uma atividade comercial, industrial ou agrícola, como as cooperativas de solidariedade social, poderia daí concluir-se pela possibilidade de certas cooperativas serem tributadas pelo segundo regime indicado. No entanto, o artigo 3º do CIRC parece indicar num sentido diverso ao dizer que “o IRC incide sobre o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Embora este aspeto possa, na prática, na maioria dos casos, não ter relevância em termos de tributação efetiva, por via da isenção de IRC atribuída às entidades de solidariedade social, como se verá adiante, não deixa de constituir fonte de incerteza na aplicação da lei, que em alguns casos pode mesmo ter efeitos práticos.

### *2.2.2. Cooperativas de objeto empresarial*

Quanto à determinação do rendimento das cooperativas que exerçam atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a sua base tributável é constituída pelo “lucro”, conceito que aqui se circunscreve, necessariamente, ao sentido e alcance que resultarem do próprio Código do IRC. Com efeito, diz a al. a) do n.º1 do artigo 3º do CIRC que o imposto incide sobre “o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades (...) que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.”

Não cremos que deva ver-se qualquer antinomia entre este preceito e a disposição do Código Cooperativo que define as cooperativas como entidades sem fins lucrativos<sup>12</sup>, pois a própria doutrina comercialista aceita que as cooperativas apenas não têm como fim principal o lucro, mas podem desenvolver atividades com o propósito de obter lucro.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Art. 2º, n.º 1 do CCoop.

<sup>13</sup> Sobre este aspeto particular afirma D. MEIRA, «Revisitando o problema da distinção entre excedente cooperativo e lucro societário», ATAS DO II CONGRESSO DE DIREITO DAS SOCIEDADES EM REVISTA, 2012, 353 (355) que “a qualificação da cooperativa como entidade sem fim lucrativo terá de assentar não na ausência de fim lucrativo, mas na circunstância de que, a título principal, a cooperativa não tem um escopo lucrativo, mas um escopo mutualístico”. Observa a mesma Autora que, “não obstante o legislador cooperativo estabelecer a ausência de fim lucrativo na cooperativa (...), a verdade é que o lucro está nela presente, ainda que moderadamente. Pense-se na remuneração dos títulos de capital prevista no art. 73º, n.º 3 do CCoop, a qual se apresenta como um rendimento de capital, ou

O ponto de eventual conflito entre a disciplina fiscal e o direito cooperativo substantivo não estará, assim, nesta primeira definição da base tributável das cooperativas mas, eventualmente, no que a lei determinar que seja incluído no lucro.

Sobre esta questão, o artigo 17º do CIRC estipula que o lucro tributável – de todas as entidades residentes de natureza empresarial, incluindo as cooperativas – “é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código.” Como é bem sabido, esta complicada fórmula significa que, para determinar o lucro tributável das entidades residentes empresariais, o legislador toma por base o resultado líquido contabilístico exposto nas demonstrações financeiras aprovadas para efeitos do direito comercial, soma ou deduz alguns acréscimos ou decréscimos registados no valor do património que, eventualmente, tenham sido diretamente refletidos nas contas de capital, sem reflexo nos resultados e, por fim, sujeita ainda esse resultado e essas variações patrimoniais, retirados das demonstrações financeiras da entidade, a um processo de confronto com as normas fiscais sobre mensuração financeira para efeitos fiscais, do qual podem resultar alterações sobre os valores retirados das mesmas demonstrações financeiras (ajustamentos extracontabilísticos)<sup>14</sup>.

O legislador acrescenta, porém, no n.º 2 do artigo 17º, do CIRC que “os excedentes das cooperativas consideram-se como resultado do exercício”. Esta disposição legal é algo ambígua, tendo já suscitado críticas por parte da doutrina.<sup>15</sup> Dizemos que é algo ambígua porque não resulta claro que o legislador pretenda, com esta formulação, identificar ou fazer coincidir “excedentes cooperativos” com os resultados da cooperativa. Em nossa opinião, o legislador pode também querer dizer que o que quer que seja considerado, na contabilidade da cooperativa, como excedentes, é integrado no resultado líquido da mesma. Por outras palavras, nos termos do n.º 2 do artigo 17º do CIRC, o resultado líquido da cooperativa terá de refletir e incorporar o que quer que tenha sido relevado contabilisticamente como excedente.

Outra questão, mais complexa, a propósito desta disposição legal, é a que diz respeito ao acerto da própria opção de integração dos excedentes no resultado líquido das cooperativas. Sobre esta questão, a ideia que defendemos é a de que os excedentes das cooperativas são, por natureza - e não por opção legislativa - parte

---

nos benefícios resultantes das operações com terceiros, que são autênticos benefícios resultantes de uma atividade lucrativa, pois estamos perante vantagens económicas obtidas no mercado, à custa de terceiros, fora do universo dos cooperadores”.

<sup>14</sup> N. AGUIAR, «Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores», *REVISTA FISCAL* 2 (2008), 7 (11).

<sup>15</sup> D. MEIRA, «Revisitando...», *cit.*, p. 354.

do resultado líquido das cooperativas. Com efeito, sendo o excedente necessariamente gerado nas operações ativas da cooperativa, ele é uma fração do preço cobrado pela cooperativa na venda de bens ou na prestação de serviços e, nesse sentido, corresponde a uma fração dos réditos da cooperativa (componente positiva do seu rendimento). Sendo o rendimento o acréscimo líquido de património ao longo de um determinado período, se numa dada cooperativa se verifica esse acréscimo no valor do património, os excedentes são, por definição, uma parte desse acréscimo e, portanto, do rendimento. Só assim não seria se os excedentes, juridicamente, não pudessem considerar-se como um valor integrante do património da cooperativa. Isto, por sua vez, só aconteceria se, no próprio momento em que se formassem os excedentes, nascesse, automaticamente, um direito subjetivo dos membros ao retorno do excedente, ao mesmo tempo que um passivo correspondente apareceria no balanço da cooperativa<sup>16</sup>. Mas não é assim, ou pelo menos não entende assim a doutrina comercialista<sup>17</sup>. A este respeito, Deolinda Meira afirma que “tal como no direito societário (...), também no direito cooperativo terá de se defender que a inclusão, entre os direitos do cooperador, do direito ao retorno cooperativo (art.º 73º, n.º 1 do CCoop) não supõe o reconhecimento, a favor do cooperador, de um direito (concreto) a exigir a aplicação de parte dos excedentes disponíveis como retorno”. Tal como o valor dos lucros das sociedades comerciais, antes de aprovada a sua distribuição, integra na sua totalidade o património da sociedade, também o valor dos excedentes, antes de aprovada a sua devolução pela assembleia cooperativa, faz parte do património da cooperativa<sup>18</sup>. E tomando o Código do IRC, como base conceptual para o apuramento do rendimento, o conceito de rendimento-acréscimo<sup>19</sup>, a própria existência de excedentes significa que a vantagem mutualista a que o cooperador renunciou provisoriamente<sup>20</sup> se

<sup>16</sup> D. ISH, *The taxation of Canadian co-operatives*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 1975, p. 45, considerando o problema de dever ou não ser submetido a tributação o rendimento das cooperativas canadianas, coloca a questão nos seguintes termos: “se o final de um determinado período fiscal a cooperativa possui mais do que possuía no início do período, coloca-se a questão da tributação desse acréscimo. Porém, se for possível demonstrar que o acréscimo não pertence à cooperativa, isto é, que a cooperativa detém direitos de propriedade sobre esse acréscimo nem tem direito ao acréscimo, então poder-se-á sustentar que a cooperativa não poderá ser tributada”. É importante referir que no direito canadiano existe uma espécie de cooperativas cuja relação com os membros é configurada como uma relação de agência, em que a cooperativa não tem, efetivamente, direito sobre os acréscimos patrimoniais (rendimentos) gerados pela sua atividade (D. ISH, *op. cit.*, p. 45).

<sup>17</sup> D. MEIRA, *Revisitando...*, *cit.*, p. 363.

<sup>18</sup> No mesmo sentido, D. ISH, *op. cit.*, p. 45.

<sup>19</sup> O n.º 2 do art. 3º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas dispõe que “o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código”.

<sup>20</sup> Sobre o conceito vd. D. MEIRA, «O regime jurídico do excedente cooperativo. Anotação ao acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 17 de outubro de 2002», *Revista do Instituto de Direito Brasileiro*, 3, Ano 2 (2013), 2103 (2107).

incorporou no rendimento da cooperativa, entrando por tanto no cômputo, como componente positivo, do seu resultado contabilístico.

Problemática diferente desta é a da efetiva tributação desses resultados que são originados sob a forma de excedentes (porque assim o ditam os termos da relação jurídica existente entre os membros e a cooperativa). Com efeito, a integração dos excedentes no resultado líquido da cooperativa, no contexto concreto do IRC português, não implica a sua sujeição a tributação, tendo em conta o mecanismo, já descrito, de determinação da matéria coletável a partir do resultado líquido, em que este forma apenas um ponto de partida para chegar à matéria coletável. Da mesma forma que a este resultado líquido – ao qual se refere o artigo 17º do CIRC – se deduz o próprio IRC estimado – o qual, tecnicamente, não pode incluir-se no lucro a tributar, poderia o legislador, se entendesse que os excedentes, embora entrando no resultados da cooperativa, são uma componente desse resultado que não devesse ser tributada, excluí-lo através de uma correção extracontabilística<sup>21</sup>.

A solução adotada no direito português não é, porém, esta, sendo o problema da tributação dos rendimentos da cooperativa tratado no plano da isenção subjetiva das próprias cooperativas. No direito fiscal português atual, as cooperativas são consideradas sujeitos passivos do IRC, significando com isto que estas entidades são trazidas pelo legislador para o campo de incidência subjetiva do imposto – solução, a nosso ver, adequada – mas o legislador estabelece em seguida para as cooperativas uma série de isenções subjetivas, ie., em razão da qualidade dos sujeitos passivos em causa e de algumas características ou condições requeridas aos mesmos sujeitos passivos.

Ao contrário do que acontece noutros ordenamentos jurídicos, portanto, como o espanhol<sup>22</sup> ou o italiano<sup>23</sup>, em que o regime fiscal das cooperativas prevê casos de dedução de certos rendimentos ou de outras deduções à matéria coletável, o regime fiscal cooperativo português assenta num regime de isenção das próprias cooperativas, em função do cumprimento de determinados requisitos subjetivos, ie, respeitantes à própria cooperativa, e que é completado com a exclusão de certos rendimentos do âmbito da isenção, como a seguir se descreverá.

<sup>21</sup> Esta é a solução que existe, por exemplo, nos EUA (D. FREDERICK, *Income tax treatment of cooperatives: background*, Cooperative Information Report 44, Part 1, United States Department of Agriculture, Rural Business and Cooperative Development Service, Washington D.C., 2005, p. 28).

<sup>22</sup> Para uma panorâmica do regime fiscal das cooperativas em Espanha, pode ver-se M. MONTERO e F. CASANA, *Regímenes fiscales de las cooperativas*, in J. PEINADO (dir.) e T. VÁZQUEZ, Trinidad (coord.), *Tratado de Derecho de Cooperativas*, II, Valência, Tirant lo Blanch, 2013, 1075; e também S. ARANA *Régimen Fiscal de las Cooperativas*, Bilbao, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2012.

<sup>23</sup> Para uma panorâmica do regime fiscal das cooperativas em Itália, pode consultar-se A. DILI, *L'Ires nelle società cooperative. Mutualità, ristori, agevolazioni*, Milão, Giuffrè Editore, 2007; e também A. VISCONTI, «Il regime fiscale delle società cooperative: una ricognizione sistematica», *Innovazione e Diritto* 4 (2010), 105.

Este regime – que se encontra fundamentalmente estabelecido no artigo 66º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais – assenta numa divisão em dois grandes grupos de ramos cooperativos, que são, por um lado, as cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de habitação e construção e de solidariedade social e, por outro lado, as cooperativas de comercialização, de crédito, de produção operária, de artesanato, de pescas, de ensino e de serviços.

### **2.3. Cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de habitação e construção e de solidariedade social**

#### *2.3.1. Enunciado geral*

Dispõe o n.º do 1 do artigo 66º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais que estão isentas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas as cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de habitação e construção e ainda as de solidariedade social.

Quanto a este primeiro grupo de isenções – pois a lei prevê isenções de IRC para outros ramos cooperativos, com um regime um pouco diferente – dever-se-á começar por observar que se encontram previstas no CIRC isenções tanto para as entidades, independentemente da sua forma jurídica, que tenham como objeto principal o exercício de atividades culturais, como para as entidades, também independentemente da sua forma jurídica, que desenvolvam fins de solidariedade social. Daqui pode resultar, portanto, uma sobreposição de regimes fiscais favoráveis, quer no caso das cooperativas culturais, quer no caso das cooperativas de solidariedade social.

A questão é tanto mais relevante quanto as isenções em causa não são totalmente idênticas. Por exemplo, tratando-se de uma associação que tenha por objeto o exercício de atividades de solidariedade social, ela não ficará imediatamente isenta após a sua constituição. Necessitará, primeiramente, de obter o estatuto de utilidade pública e ainda, posteriormente, um reconhecimento individual da isenção de IRC<sup>24</sup>. O mesmo é válido para uma associação ou uma fundação que tenham, como objeto estatutário, atividades culturais. Ao invés, tratando-se de uma cooperativa, estas limitações de caráter administrativo não existem. A isenção é de atribuição automática, baseada no objeto estatutário da cooperativa.

Por outro lado, a isenção de IRC de que aqui se trata não abrange a totalidade dos rendimentos das cooperativas destes setores. Em primeiro lugar, não beneficiam de qualquer isenção de IRC os resultados provenientes de operações com terceiros. Em segundo lugar, também não gozam da isenção mencionada os

<sup>24</sup> Este reconhecimento é realizado através de despacho do Ministério das Finanças do Governo da República Portuguesa.

resultados provenientes de atividades “alheias aos fins próprios” da cooperativa. E finalmente, ficam ainda de fora do âmbito da isenção os rendimentos sujeitos a IRC por retenção na fonte. Ora, no caso da isenção, prevista no artigo 10º do IRC, reconhecida às entidades que se dediquem a atividades culturais ou de solidariedade social, estas limitações são menos rígidas. Os rendimentos sujeitos a retenção na fonte não estão excluídos da isenção, não existe qualquer diferenciação entre operações com terceiros e associados e a amplitude da isenção quanto ao objeto é também maior.

Em conclusão, quanto a este primeiro ponto, as cooperativas culturais e de solidariedade social, desde que detentoras de estatuto de utilidade pública, têm à sua disposição dois regimes fiscais favoráveis distintos, o das cooperativas e o das pessoas coletivas de utilidade pública, cabendo-lhes optar pelo que resultar mais vantajoso.

### 2.3.2. *Rendimentos sujeitos a retenção na fonte de IRC*

Analisando o âmbito da isenção prevista no n.º 1 do artigo 66º-A do EBF, diz-se aí que não beneficiam de isenção os rendimentos sujeitos a IRC por retenção na fonte. A longa lista de rendimentos sujeitos a IRC por retenção na fonte inclui<sup>25</sup>:

-“Rendimentos provenientes de propriedade intelectual ou industrial e da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico”;

-“Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento”;

-“Rendimentos de aplicação de capitais, não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais (tal como são definidos para efeitos de IRS), quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativamente à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;

-“Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades”;

-“Prémios de jogo, lotarias e rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos”;

-“Rendimentos provenientes de intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de quaisquer outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.

<sup>25</sup> Art. 94º do Código do IRC (DL 442-A/88, de 30 de novembro, republicado pela L. 2/2014, de 16 de janeiro.

É sabido que o mecanismo de retenção na fonte em IRC, como noutros impostos, tem na sua origem o objetivo de tornar mais eficaz a cobrança do imposto, sendo ao mesmo tempo uma medida de combate à evasão fiscal. Para a generalidade das entidades sujeitas a retenção na fonte, esta tem natureza de pagamento por conta do imposto definitivo o que, no caso de entidades isentas, implicaria sempre a sua devolução. Não é este, porém, o caso das cooperativas, já que, quanto a estas, a lei estabelece que tais rendimentos não estão isentos. A questão que de imediato se coloca, em face do que acaba de ser dito, é a de saber em que medida esta exclusão do âmbito da isenção será ditada por razões de eficiência na administração do imposto e poderá afetar, nesse caso, a coerência do regime fiscal das cooperativas.

Ora, na sua maioria, os rendimentos sujeitos a retenção na fonte são rendimentos alheios ao escopo cooperativo ou mutualista, o que torna a sua exclusão do âmbito da tributação coerente com o princípio, anteriormente aludido, de que o desagravamento fiscal das cooperativas deve apenas beneficiar os rendimentos gerados através de atividades diretamente relacionadas com esse escopo mutualístico.

Parecem-nos ser claramente alheios ao escopo mutualístico, no sentido de que não estão diretamente relacionados com a atividade e os fins da cooperativa, desde logo, os rendimentos provenientes de propriedade intelectual ou industrial e da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico” (estaremos aqui perante a chamada transferência de “know-how”), bem como os rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento.<sup>26</sup> Em todas estas situações estamos perante rendimentos de capital e não perante rendimentos provenientes da atividade estatutária da cooperativa. O mesmo é de concluir quanto aos rendimentos de aplicação de capitais, referidos na al. c), ou dos “prémios de jogo, lotarias e rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos”, referidos na al. e).

Já quanto aos rendimentos prediais, pensamos que a aplicação desta norma às cooperativas, excluindo da isenção de IRC todo e qualquer rendimento predial quando o mesmo constitua encargo empresarial ou profissional do devedor, po-

---

<sup>26</sup> Os dois preceitos, das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 94º do CIRC, têm como fonte o art. 12º da Convenção Modelo sobre Dupla Tributação da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico), pelo que os conceitos utilizados na norma portuguesa, apesar de o serem num contexto diferente, devem ser interpretados com o mesmo sentido que ali têm, sob pena de não ser possível determinar o seu significado. A referência que aí se faz aos “rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento” está relacionada com a própria evolução do preceito sobre transferência de propriedade industrial e de “know-how” e tem que ver com o facto de esta transferência se fazer acompanhar, frequentemente, de uma cessão de uso de equipamentos (N. AGUIAR, «Tributação de Royalties na Convenção sobre Dupla Tributação Brasil-Portugal», *Revista Tributária das Américas*, 5 (2012), 379 (393).

derá constituir uma dificuldade relativamente a alguns ramos cooperativos como, por exemplo, as cooperativas agrícolas, cujos cooperadores são pessoas que levam a cabo uma atividade empresarial.

Quanto às remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas, cremos que, ainda de acordo com o princípio expresso, elas não estão também diretamente ligadas ao escopo mutualista. Ainda que a cooperativa, ocupando um cargo de membro de uma outra cooperativa ou outra pessoa coletiva, vise a satisfação de uma sua necessidade, a vantagem mutualista que lhe advém dessa situação residirá precisamente na satisfação dessa necessidade, e não numa remuneração pelo exercício do cargo. Esta remuneração, na nossa perspetiva, já não estará relacionada com o escopo mutualista.

Quanto aos “rendimentos provenientes de intermediação na celebração de quaisquer contratos” e os “rendimentos de quaisquer outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português”, a sua exclusão do âmbito da isenção poderia levantar mais sérias dificuldades, nomeadamente quanto à coerência do regime fiscal cooperativo. Cremos, no entanto, que estes rendimentos não devem considerar-se excluídos do âmbito da isenção, tendo por base o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 97º do CIRC, segundo o qual “não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte” quanto aos “rendimentos referidos nas alíneas (...) e g) do n.º 1 do artigo 94º”.

### *2.3.3. Rendimentos provenientes de operações com terceiros e de atividades “alheias aos fins próprios” das cooperativas*

Retornando ao artigo 66º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, também não beneficiam da isenção, como vimos, quer os resultados provenientes de operações com terceiros, quer os resultados provenientes de atividades “alheias aos fins próprios” da cooperativa<sup>27</sup>.

O facto de a isenção não abranger os resultados provenientes de operações com terceiros implica que, na sua contabilidade, as cooperativas devem separar as operações que realizam com cooperadores e as operações que realizam com

---

<sup>27</sup> Pode ser interessante, numa perspetiva de direito comparado, contrastar esta disposição com o art. 17º da L. 20/1990, que estabelece o regime fiscal cooperativo em Espanha e que define o que deve entender-se por “rendimentos cooperativos”. Embora esta análise de direito comparado não caiba no objeto deste estudo, chama-se a atenção para uma diferença fundamental com a lei portuguesa: enquanto a lei espanhola se centra no conceito de rendimentos cooperativizados – sendo estes os que recebem um tratamento fiscal favorável – tanto os rendimentos provenientes de operações compreendidas no objeto social da cooperativa, realizadas com os próprios membros, como os rendimentos não provenientes do direto exercício do objeto social, mas que têm uma relação instrumental em relação ao desenvolvimento do objeto da cooperativa, a lei portuguesa centra-se em dois conceitos que são os de “operações com terceiros” e “atividades alheias aos fins da cooperativa”. Sobre este tema, no direito espanhol, S. ARANA, *Régimen...*, cit., pp. 95-99.

terceiros<sup>28</sup>. A razão de ser da exclusão das operações com terceiros do âmbito da isenção coincide exatamente com a que levou o legislador a vedar a distribuição aos cooperadores dos rendimentos provenientes da mesma categoria de operações. Ao contrário dos excedentes cooperativos, que são gerados nas operações com cooperadores<sup>29</sup>, os resultados originados em operações com terceiros não têm natureza mutualista, não são “o resultado de uma renúncia tácita dos cooperadores a vantagens cooperativas imediatas”.

Delimitar o âmbito da isenção implica, pois, demarcar o conceito de “operações com terceiros”. Começamos por observar que o conceito é utilizado no próprio direito substantivo<sup>30</sup>, sem que aí seja delimitado. No entanto, a doutrina comercialista define o conceito de “terceiros” como abrangendo todos aqueles que, não sendo cooperadores, mantêm com a cooperativa relações que se enquadram no seu *objeto principal*<sup>31</sup>. Sendo assim, aqueles sujeitos que, não sendo cooperadores, estabelecem com a cooperativa relações não compreendidas no seu objeto principal, terão de ser designados apenas como “não-associados”. E as relações estabelecidas nesses termos serão designadas operações com “não-associados” estranhas ao objeto principal.

Será que a norma fiscal de isenção utiliza o termo “terceiros” em sentido coincidente com o proposto pela doutrina privatística para o direito substantivo? Ou, pelo contrário, para a norma fiscal, “terceiros” são todos aqueles que não são associados? Em princípio, por força do artigo 11º, n.º 2 da Lei Geral Tributária<sup>32</sup>, os conceitos utilizados nas normas fiscais devem ser interpretados com o sentido que os mesmos têm no direito substantivo de onde provêm, pelo que o conceito de “terceiros” usado na norma citada deveria, por princípio, ser interpretado com o sentido que tem no direito cooperativo. Mas aquele mesmo preceito ressalva as situações em que outro sentido decorra diretamente da própria norma de direito fiscal”. Há, pois, que indagar se, neste caso, decorre diretamente da norma fiscal um sentido diferente daquele que é proposto pelo direito comercial.

Convém analisar a questão conjuntamente com uma outra questão terminológica que é a do significado dos termos “objeto principal” e “fins próprios da cooperativa”. Vimos que, para a doutrina privatística, “operações com terceiros” são operações realizadas entre a cooperativa e “não-associados”, dentro da atividade

<sup>28</sup> D. MEIRA, «As Operações com Terceiros no Direito Cooperativo Português», in *Deolinda Meira (coord.), Jurisprudência Cooperativa Comentada*, Lisboa, INCM – Imprensa Nacional Casa da Moeda, 2012, p. 105.

<sup>29</sup> D. MEIRA, «As Operações...», *cit.*, p. 104.

<sup>30</sup> Art. 2º, n.º 2 do Ccoop.

<sup>31</sup> R. NAMORADO, *Cooperatividade e direito cooperativo. Estudos e pareceres*, Coimbra, Almedina, 2005, pp. 184-185.

<sup>32</sup> DL n.º 398/98, de 17 de dezembro.

que constitui o objeto principal da cooperativa. A norma de isenção fiscal, por seu turno, retira do âmbito da isenção os rendimentos das operações efetuadas pela cooperativa com “terceiros” e os rendimentos provenientes de atividades alheias aos “próprios fins” da cooperativa.

Ora, as expressões “objeto principal” e “fins próprios” da cooperativa não são expressões às quais possa ser atribuído o mesmo significado. Por objeto de uma entidade entende-se a atividade que essa entidade deve desenvolver por força dos seus estatutos. A alusão a um “objeto principal” significa apenas que a cooperativa pode ter uma atividade principal, que define o ramo a que a cooperativa pertence, e uma ou mais atividades que estejam previstas explícita ou implicitamente nos estatutos e que devam ser desenvolvidas de modo secundário, ie, em subordinação à atividade principal. Já a expressão “fim”, quando se refere a uma pessoa coletiva, não pode ser confundida com “objeto”.<sup>33</sup> No caso das sociedades, o seu fim é o lucro<sup>34</sup>, podendo as sociedades ter os objetos mais variados. No caso das cooperativas, que não têm fins lucrativos, o seu fim é “a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais” dos seus membros.<sup>35</sup> Dito de outra forma, o seu fim é mutualístico. E tal como as sociedades, para atingir o fim lucrativo, podem, por vezes, realizar operações que não estão diretamente compreendidas no seu objeto, também as cooperativas, para atingir os fins mutualísticos, podem realizar operações alheias ao seu objeto. Por exemplo se uma cooperativa agrícola realiza aplicações financeiras de modo a rentabilizar as suas reservas, tais operações não se compreendem no objeto da cooperativa mas estão ainda de acordo com os seus fins, ao contribuírem para fortalecer financeiramente a cooperativa.

Sendo assim, a noção de “fins próprios da cooperativa”, também utilizada para delimitar negativamente o âmbito da isenção, tem de ser entendida como sendo mais abrangente do que a noção de “objeto principal” da cooperativa, que é o conceito utilizado pela doutrina comercialista para definir o conceito de “operações com terceiros”. Se a cooperativa praticar com um “não-associado” uma operação que, embora não compreendida no seu objeto principal, ainda assim se compreenda num objeto secundário (e nos estatutos das cooperativas estabelecem-se por vezes vários objetos secundários com uma grande amplitude) ou que não seja alheio aos fins da cooperativa, tais operações não serão, para o direito comercial, “operações com terceiros”. Mas em contrapartida, também não serão, para o direito fiscal, rendimentos provenientes de “atividades alheias aos próprios fins”. Para o direito comercial, esses resultados não serão excedentes cooperativos no sentido próprio do termo, pois não resultam de operações com cooperadores, mas

<sup>33</sup> J. ABREU, *Curso de direito comercial*, Vol. II, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2011, pp. 8 e 15.

<sup>34</sup> Art. 980º do Código Civil. J. ABREU, *Curso...*, cit., p. 15.

<sup>35</sup> Art. 2º, n.º 1 do Ccoop.

também não serão resultados de “operações com terceiros” – uma vez que não se enquadram no objeto principal da cooperativa. Serão resultados ou rendimentos “extracooperativos”.

Quanto à norma de isenção fiscal, retomando a situação anterior, se a expressão “operações com terceiros” fosse interpretada com o mesmo sentido com que é definida no direito comercial, tais rendimentos não ficariam excluídos da isenção por serem provenientes de operações com terceiros, e também não ficariam excluídos por serem provenientes de atividades alheias aos “próprios fins” da cooperativa, porque efetivamente não o são. Haveria assim que concluir que ficariam excluídos da isenção de IRC os rendimentos provenientes de operações com não-associados conexas com o objeto principal da cooperativa, mas ficariam, pelo contrário, isentas, as operações com não-associados não conexas com o objeto principal da cooperativa, desde que compreendidas num objeto secundário ou, mesmo, não compreendidas de todo no objeto da cooperativa mas não alheias aos “próprios fins” da cooperativa.

Um caso decidido recentemente pelo Supremo Tribunal Administrativo português ilustra bem esta situação e a relevância prática da questão<sup>36</sup>. Tratava-se no caso de uma cooperativa de produção de vinhos que, encontrando-se em situação de grave endividamento, alienou uma parte do seu património imobiliário a um não-cooperador. Tendo a administração tributária liquidado IRC sobre o resultado dessa operação, a cooperativa sujeito passivo veio objetar que a venda de um imóvel para pagar uma dívida bancária que punha em risco a solvabilidade da cooperativa não podia ser considerada uma operação “alheia aos fins da cooperativa”. Pelo contrário, a operação visava tornar possível à cooperativa continuar a prosseguir os seus fins mutualísticos. O tribunal, não podendo negar a validade do argumento, decidiu que o resultado da operação em causa era tributável porque esta tinha sido praticada com um “terceiro”. Ora, a operação em causa não caberia no conceito de “operação com terceiro” de acordo com a doutrina privatística exposta, por não se conter no objeto principal da cooperativa. Mas o tribunal não terá sido insensível ao resultado que adviria de adotar no contexto da norma fiscal um tal conceito, preferindo assim afastar-se do sentido que a expressão “operação com terceiros” tem no direito substantivo.

Mas é claro que esta única decisão judicial, em confronto com o preceituado no artigo 11º, n.º 2 da LGT, não é suficiente para concluir que a norma fiscal não utiliza o termo “operações com terceiros” no sentido que o termo tem no direito substantivo. Certo é, sim, que este é que este seria o único sentido que colocaria fora do âmbito da isenção todos os rendimentos realizados através de operações da cooperativa com não-associados, atendendo ao conceito privatístico de “operações com terceiros” e à necessidade de interpretar as normas fiscais em

<sup>36</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04-12-2013, Processo n.º 1214/12.

conformidade com o direito substantivo. Em nossa opinião, haveria vantagem em substituir, por uma questão de segurança jurídica, no artigo 66º-A, n.º 1 do EBF, a expressão “terceiros” por “não-associados” ou “entidades que não sejam sócias da cooperativa”.

#### **2.4. Cooperativas de comercialização, crédito, produção operária, artesanato, pesca, ensino e serviços**

Quanto ao segundo grupo de ramos cooperativos<sup>37</sup> que a noma fiscal prevê - comercialização, crédito, produção operária, artesanato, pescas e serviços - as cooperativas que neles operam também gozarão de uma total isenção de IRC se cumprirem, cumulativamente, duas condições: i) que 75% dos seus trabalhadores sejam membros da cooperativa; ii) e que 75% dos membros da cooperativa nela prestem serviço efetivo<sup>38</sup>.

Uma vez que, para este segundo grupo de cooperativas, a divisão entre “operações com terceiros” e operações com cooperadores não assegura, na perspetiva do legislador fiscal, o objetivo de limitar a possibilidade de usufruir de benefícios fiscais às transações cooperativas, o legislador fiscal português recorreu, neste caso, embora sem se referir a ele, ao conceito de cooperativa prevalentemente mutualista, usado no direito italiano.<sup>39</sup> A elevada proporção, recíproca, entre trabalhadores e cooperadores atesta que se tratará, nos casos em que tais critérios forem cumpridos, de uma cooperativa de mutualidade prevalente.

Repare-se que é significativa a diferença de regime entre os dois grupos de cooperativas. As cooperativas deste segundo grupo, uma vez verificadas as condições referidas, ficarão isentas de IRC quanto a todos os rendimentos, independentemente do tipo de atividade ou do tipo de operações – cooperativas ou extracooperativas – que lhes deem origem. Tendo em conta que as condições referidas são relativamente fáceis de preencher, ao menos por parte de algumas cooperativas, há que concluir que este segundo regime de isenção é francamente mais generoso que o anterior.

A fim de enquadrar esta diferenciação de regimes, pode ser interessante remontar à origem destas normas, sugerindo desde já a hipótese de que o legislador tenha simplesmente optado por não alterar substancialmente um esquema normativo originário de um passado já remoto. Já em 1922 estavam isentas de imposto

<sup>37</sup> De acordo com o art. 4º do Código Cooperativo (L. nº 51/96 de 7 de Setembro), são os seguintes os ramos cooperativos: Consumo, comercialização, agrícola, crédito, habitação e construção, produção operária, artesanato, pescas, cultura, serviços, ensino e solidariedade social.

<sup>38</sup> Art. 66º-A, n.º 2 do EBF.

<sup>39</sup> A definição de mutualidade prevalente, no direito italiano, consta do art. 2512 do Código Civil italiano. Porém, como observa A. DILI, *L'Ires ... cit.*, p. 132, a relevância da distinção entre cooperativas de mutualidade prevalente e cooperativas de mutualidade não prevalente reside principalmente no regime fiscal das cooperativas.

sobre transações as vendas das cooperativas de produção e de consumo,<sup>40</sup> quando não distribuíssem ao capital “dividendo superior à taxa legal”<sup>41</sup>. Neste período (1922-1929), as cooperativas de produção e de consumo eram as únicas cooperativas protegidas fiscalmente<sup>42</sup>, o que não pode deixar de estar associado à função social que estas cooperativas desempenhavam na minoração dos problemas de pobreza no contexto de classes sociais operárias.<sup>43</sup> Nesta lei, ainda não se estabelecia qualquer diferenciação baseada no conceito de “operações com associados”. É em 1929 que esta restrição é pela primeira vez introduzida. Na Lei de Reforma Tributária desse ano, as cooperativas de produção e de consumo passaram a estar isentas de Contribuição Industrial<sup>44</sup> (imposto sobre o rendimento empresarial) “quanto às suas operações com os respetivos associados”<sup>45</sup>. Os tribunais fariam uma interpretação restritiva deste preceito, declarando que estavam isentas de Contribuição Industrial as cooperativas de consumo e de produção “negociando exclusivamente com os seus associados”.<sup>46</sup>

Tendo a Contribuição Industrial sido amplamente reformada em 1963<sup>47</sup>, ficaram então isentas do imposto<sup>48</sup>, mais uma vez, entre outras, as cooperativas operárias de produção e as cooperativas de consumo. Quanto às primeiras, ficavam

<sup>40</sup> Art. 3º n.º 9 da L. n.º 1368 de 21 de setembro de 1922, o qual dispunha: “Art.º 3 – São isentos do pagamento deste imposto: (...) 9º - As vendas das cooperativas de produção e consumo aos seus membros, quando não distribuam ao capital dividendo superior ao juro legal, não se compreendendo neste dividendo os bónus de consumo que sejam distribuídos aos membros”.

<sup>41</sup> Note-se o paralelismo com a legislação fiscal italiana, concretamente com o art. 26 do Decreto Legislativo do Chefe Provisório do Estado n.º 1557, de 14 de Dezembro de 1947 (“L. Basevi”), que fixava as condições em que se devia considerar presente numa cooperativa, para efeitos fiscais, o caráter mutualista. E também com o direito norte-americano, em que o Revenue Tax Act de 1926 estabelecia que as cooperativas estão isentas de imposto (fundamentalmente as cooperativas ligadas à atividade agrícola, fosse como cooperativas de venda fosse como cooperativas de compras), perderiam a isenção caso distribuíssem dividendos superiores a 8% (R. MAGILL, «The exemption of cooperatives from income taxation», MONTANA LAW REVIEW, Vol. I, 2 (1960), 155 (156).

<sup>42</sup> De notar que o Ccom de 1888, no seu art. 223º, isentava de “imposto de selo e de qualquer outra contribuição sobre os lucros que realizarem”, todas as cooperativas, sem dependência de quaisquer condições. No entanto, o mesmo Código Comercial impunha a todas as cooperativas o cumprimento de uma série de requisitos quanto à sua organização e funcionamento, pelo que se poderá pressupor que o não cumprimento de tais requisitos levaria à perda do próprio estatuto de cooperativa e, por consequência, do regime fiscal correspondente. Este art. 223º do Ccom de 1888 terá ficado revogado pela L. n.º 1368 de 21 de setembro de 1922.

<sup>43</sup> Aprovada pelo Decreto n.º 16731, de 13 de abril de 1929.

<sup>44</sup> Decreto n.º 16731, de 13 de abril de 1929.

<sup>45</sup> Art. 29º, parágrafo 4º, o qual dispunha: “Art.º 29º - São isentos desta contribuição: (...) 4º As caixas económicas, as cooperativas de consumo e de produção e os sindicatos agrícolas quanto às suas operações com os respetivos associados”.

<sup>46</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-7-1965, Proc. n.º 15252.

<sup>47</sup> Esta reforma foi levada a cabo pelo DL n.º 45103, de 1 de Julho de 1963.

<sup>48</sup> Art. 14º do Código da Contribuição Industrial de 1963.

isentas, apenas, quando fossem membros três quartos, pelo menos, do número dos seus trabalhadores e nenhum comparticipasse em mais de 10 por cento no capital da empresa. Quanto às cooperativas de consumo, estabelecia-se que ficavam isentas apenas aquelas que negociassem exclusivamente com os seus associados, transpondo para a lei a conceção jurisprudencial, mas limitando-a às cooperativas de consumo. Sendo as cooperativas de consumo, segundo a ideologia da época, um instrumento de minimização da pobreza, baseado na entreajuda, não se concebia ainda que as cooperativas pudessem competir num mercado concorrencial (que, de resto, era muito limitado em Portugal à data). Além destas duas espécies de cooperativas, a Contribuição Industrial de 1963 já isentava do imposto outras categorias de cooperativas: as cooperativas de construção, relativamente a metade dos seus lucros tributáveis, e quando as mesmas se limitassem a construir prédios para os seus associados ou a emprestar-lhes dinheiro para o mesmo fim; e as cooperativas agrícolas que tivessem como objetivo a compra de matérias ou equipamentos para a lavoura dos seus associados ou a venda das produções destes, quer em natureza, quer depois de transformadas, bem como as que mantivessem instalações, equipamentos ou serviços no interesse comum dos membros; e as cooperativas constituídas para edificação de casas de renda económica. Repare-se que, em relação às cooperativas de construção e às cooperativas agrícolas, não foi sentida na altura a necessidade de estabelecer qualquer limitação relativamente a operações que estas cooperativas efetuassem com terceiros.

Da análise comparativa destas três leis, resulta já com clareza a génese do esquema dualista seguido pelo legislador fiscal até aos dias de hoje. Quanto às cooperativas de consumo, o legislador delimitou o âmbito de aplicação do tratamento fiscal favorável, a partir de 1929, através do conceito de “operações com os associados”. Quanto às cooperativas operárias de produção – para as quais o mesmo critério vigorou até 1963 – a linha divisória entre rendimentos isentos e não isentos passou a situar-se, a partir dessa data, na proporção de trabalhadores (três quartos) que detinham a qualidade de sócio. A razão desta dicotomia de critérios torna-se igualmente evidente. Nas cooperativas de consumo, o escopo mutualista realizava-se fundamentalmente através das operações de venda de bens aos associados. As vendas a não associados eram vistas como geradoras de rendimentos extracooperativos. Já nas cooperativas de produção operária, as transações geradoras de rendimentos – prestações de serviços – eram necessariamente realizadas com não associados, pelo que aquele primeiro critério já não parecia adequado. Neste caso, o legislador fiscal entendeu que o escopo mutualista se realizava através da utilização predominante, por parte da cooperativa, nas suas prestações de serviços, do trabalho dos seus membros.

Nas leis subsequente, esta dicotomia de critérios, utilizados para separar rendimentos cooperativos e extracooperativos, foi estendendo-se a outros ramos coo-

perativos. Já na vigência da Constituição de 1976, a lei de 1980,<sup>49</sup> que definiu o regime fiscal das cooperativas, isentava de qualquer imposto sobre o rendimento os “excedentes líquidos”<sup>50</sup> das cooperativas, mas excetuava dessa isenção os “excedentes” das “operações que as cooperativas de comercialização e de consumo realizem com terceiros e, bem assim, os excedentes das cooperativas de produção operária, de serviços e de artesanato, quando não sejam membros três quartos, pelo menos, do número dos seus trabalhadores e que nenhum deles possua mais de 10% do capital social da cooperativa”<sup>51</sup>.

Repare-se que, nesta lei, o critério “operações com associados” é substituído pelo critério “operações com terceiros”. Para compreender esta alteração há que referir que na mesma data em que se aprovou o regime fiscal cooperativo de 1980 foi também aprovado o primeiro Código Cooperativo<sup>52</sup>, o qual introduziu a noção de operações com terceiros<sup>53</sup>. É pois, legítimo assumir que o legislador fiscal pretendeu ajustar a terminologia tributária à usada na lei substantiva. Porém, como é sabido, para o direito comercial o termo “operações com terceiros” não significa operações com não associados<sup>54</sup>, tendo um significado mais restrito.

Observa-se portanto, quanto às cooperativas de consumo e de produção operária, uma total continuidade com o regime da Contribuição Industrial de 1963 e também com a própria lei tributária de 1929. Mas em 1980 o legislador estende o regime fiscal das cooperativas de produção operária a dois outros setores: as cooperativas de artesanato e as cooperativas de serviços. Tal como para as cooperativas de produção operária, não se estabelece qualquer limitação quanto a operações efetuadas pela cooperativa com terceiros, exigindo-se em contrapartida, como traço mutualista da cooperativa, que sejam membros três quartos, pelo menos, do número dos trabalhadores (portanto, que a maioria dos trabalhadores sejam membros) e que nenhum deles possua mais de 10% do capital social da cooperativa. O Código Fiscal de 1998 manteve o mesmo esquema dualista, mas estendeu o regime originário das cooperativas de produção operária a quatro novos setores: as cooperativas de crédito, de comercialização, de pescas e de ensino.

Pode compreender-se, até certo ponto, a extensão do regime efetuada em 1980 e em alguma medida a extensão efetuada em 1998. As cooperativas de produção

<sup>49</sup> Aprovado pelo DL n.º 456/80, de 9 de outubro.

<sup>50</sup> Já então o legislador não distinguia o lucro dos excedentes cooperativos, erro que se comunicou ao Ccoop de outubro de 1980.

<sup>51</sup> Art. 2.º, números 1 e 2 do DL n.º 456/80 de 9 de outubro.

<sup>52</sup> DL n.º 454/80, de 9 de outubro.

<sup>53</sup> O conceito era utilizado nos art.s 2º e 71º n.º 1 do Ccoop de 1980.

<sup>54</sup> Ver supra, nota 30.

operária eram cooperativas cujo fator produtivo determinante era o trabalho.<sup>55</sup> O mutualismo residia na organização cooperativa do fator trabalho, em ordem à produção de bens que, inevitavelmente, deveriam ser vendidos a “não associados”, no mercado. Por essa razão, as sucessivas normas fiscais não impunham limitações relativas a operações com “não associados”, nem teria sentido que o fizessem. Mas em contrapartida, para se assegurar de que só eram beneficiárias da isenção fiscal verdadeiras cooperativas de produção operária, e não empresas de capital formalmente constituídas como cooperativas, exigia-se que a maior parte dos trabalhadores (três quartos) fossem membros, e nenhum sócio fosse titular de mais de 10% do capital da cooperativa.

Ora, tanto as cooperativas de artesanato como as de serviços apresentavam, à partida, estreita semelhança com as cooperativas de produção operária, visto que também elas assentavam, em 1980, na organização do fator trabalho.

A conclusão a que se chega através desta confrontação histórica de fontes é que a dualidade de regimes de isenção que se encontra hoje estabelecida no Estatuto dos Benefícios Fiscais tem a sua raiz numa dicotomia que separa dois grandes grupos de cooperativas: as cooperativas que, idealmente, seguiriam o modelo da cooperativa de produção operária, cooperativas de produção ou de serviços, em que o mutualismo se realiza ao nível da produção e cujo rendimento, por conseguinte, é gerado predominantemente através de operações com não associados; e as cooperativas que, idealmente, seguiriam o modelo da cooperativa de consumo, em que, pelo contrário, o mutualismo reside na organização segundo um modelo mutualista da oferta de bens e serviços aos cooperadores e em que, portanto, o rendimento seria gerado predominantemente através de operações com cooperadores.

No entanto, há que reconhecer que o contexto socioeconómico do cooperativismo português de 1929, de 1963 e até mesmo de 1980 nada tem que ver com o atual. Por um lado, hoje, as cooperativas de serviços podem assentar essencialmente já não na organização do fator trabalho mas em capital. E quanto às cooperativas de ensino, de comercialização e de crédito, dificilmente encontraremos cooperativas cujo substrato mutualista assente primacialmente na organização do fator trabalho. Hoje, a abertura das cooperativas ao mercado alterou radicalmente todo este contexto, o que exige questionar até que ponto o regime fiscal cooperativo vigente se encontra adaptado à realidade cooperativa atual.

---

<sup>55</sup> No Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30-11-1988, Processo n.º 569, o Tribunal afirmou que “uma cooperativa operária de produção é aquela em que, predominando o trabalho físico, cria alguma coisa ou transforma coisa já existente “. Naturalmente, o Tribunal veio quase ao mesmo tempo a estender o conceito para as cooperativas em que a produção assentava no trabalho intelectual (v.g. o Acórdão do mesmo Tribunal de 26-04-1989, Processo n.º 5657). O que importa sublinhar, porém, é o conceito de que na cooperativa de produção operária o mutualismo assenta na organização do trabalho como fator de produção.

### 3 TRIBUTAÇÃO DOS EXCEDENTES E DOS RETORNOS

Estamos agora, feito o reconhecimento do que se encontra expresso no regime fiscal das cooperativas, em condições de tratar a questão central em todos os ordenamentos referente ao regime fiscal cooperativo: como são tratados os excedentes cooperativos e os respetivos retornos.

Em primeiro lugar, há que delimitar os conceitos quer de excedentes, quer de retorno. Segundo a doutrina comercial<sup>56</sup>, o excedente é um resultado positivo registado pela cooperativa nas suas operações com cooperadores<sup>57</sup>. Mas uma vez que o escopo mutualista da cooperativa é o de criar vantagens mutualistas para os cooperadores e não obter rendimentos nas suas operações com estes, aquele resultado positivo deve, em princípio, retornar aos cooperadores. E por isso se diz que o excedente é “o resultado de uma renúncia tácita dos cooperadores a vantagens cooperativas imediatas”, ou que é “um valor provisoriamente pago a mais pelos cooperadores à cooperativa ou pago a menos pela cooperativa aos cooperadores, como contrapartida da participação destes na atividade da cooperativa”.<sup>58</sup> Desta forma, os excedentes não são lucro, no sentido em que o termo é usado no art.º 980.º do Código Civil.

Como já referimos anteriormente, o Código do IRC, no seu artigo 17º, n.º2 diz expressamente que os excedentes fazem parte do resultado líquido da cooperativa. Como também ficou exposto em ponto anterior, pensamos que o legislador se limita aqui a constatar uma verdade contabilística. Uma vez que a simples formação do excedente não dá origem, automaticamente, a um direito dos cooperadores ao retorno, tem de se concluir que, enquanto não é deliberada a devolução dos excedentes sob a forma de retornos, os correspondentes ativos são parte do património da cooperativa, formando, portanto, rendimento desta.

Em alguns ordenamentos, o legislador opta por subtrair à tributação os excedentes que sejam devolvidos sob a forma de retornos<sup>59</sup>, solução que seria compatível, no caso português, com o n.º 2 do artigo 17º do CIRC. Pode dizer-se que o

<sup>56</sup> Ver D. MEIRA: «A participação do cooperador na atividade de uma cooperativa agrícola. Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 17 de abril de 2012», *COOPERATIVISMO E ECONOMIA SOCIAL*, 35 (2012-2013) 315 (322); «A L. de bases da economia social portuguesa: do projeto ao texto final», *CIRIEC-ESPAÑA. REVISTA JURÍDICA*, 24 (2013), 1 (18).

<sup>57</sup> Embora esta seja a conceção de excedente cooperativo sufragada pela maioria da doutrina, a lei portuguesa não se faz eco de tal conceção, não distinguindo entre excedentes cooperativos e lucro da cooperativa (cfr. art. 73º, n.º 1 do atual Ccoop. aprovada pela L. nº 51/96 de 7 de Setembro, no qual se dispõe: “Os excedentes anuais líquidos, com exceção dos provenientes de operações realizadas com terceiros, que restarem depois do eventual pagamento de juros pelos títulos de capital e das reversões para as diversas reservas, poderão retornar aos cooperadores”).

<sup>58</sup> D. MEIRA, «A participação...», cit., p. 322.

<sup>59</sup> É o caso do direito italiano (vd. R. MARCELLO e F. POGGIANI, «La tassazione delle società cooperative alla luce della Manovra di Ferragosto», *IL FISCO*, n.º 39 (2011), 6352 (6353)).

regime fiscal cooperativo português é mais generoso, já que se isenta de imposto todo o rendimento das cooperativas, gerados nas operações com cooperadores, para as cooperativas contempladas no n.º 1 do art.º 66º-A do Estatutos dos Benefícios Fiscais, e todo o rendimento, incluindo o gerado em operações com terceiros, no caso das cooperativas abrangidas pelo regime do n.º 2 do artigo 66º-A do mesmo normativo e isto, em qualquer dos casos, independentemente de tais rendimentos serem ou não devolvidos sob a forma de retornos.

Ficarão, em contrapartida, sujeitos a imposto, os excedentes das cooperativas da segunda categoria mencionada (art.º 66º-A, n.º 2 do EBF), que não cumpram os requisitos aí mencionados, ou seja os excedentes das cooperativas nas quais menos de 75% dos trabalhadores sejam associados, ou em que menos de 75% dos associados sejam trabalhadores.

Quanto à tributação dos retornos, nem a doutrina fiscalista nem os tribunais se têm ocupado desta problemática, talvez devido ao facto de as cooperativas não pagarem retornos com frequência. O tratamento fiscal dos retornos não se encontra expressamente previsto na lei fiscal. Em princípio, os retornos poderão ser considerados rendimentos de trabalho (no caso das cooperativas de produção operária ou outras que funcionem em condições semelhantes), sendo nos restantes casos considerados rendimentos de capitais, a tributar segundo o n.º 1 do artigo 5º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Neste último caso, colocar-se-á questão de saber se se aplicará aos retornos o mecanismo de eliminação da dupla tributação económica dos lucros previsto no artigo 40º-A do CIRS. A resposta será, em princípio negativa, visto que os excedentes estão, em princípio, isentos de IRC. Se, pelo contrário, os excedentes não estiverem isentos, porque a cooperativa não cumpre os requisitos do n.º 2 do artigo 66º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, colocar-se-á então o problema da qualificação dos excedentes cooperativos como lucro. Mas, como começamos por dizer, esta é uma questão sobre a qual não existe uma prática que permita pronunciar-nos sobre ela com segurança. Haverá que esperar que a realidade cooperativa evolua, para que a administração fiscal, os tribunais e a doutrina se ocupem desta questão.

#### 4 CONCLUSÃO

O regime fiscal cooperativo português assenta na consideração das cooperativas como sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, sem qualquer especificidade, e num regime de isenções que são concedidas, sob determinadas condições, em função da forma cooperativa. Estas isenções abrangem todos os ramos cooperativos.

O regime de isenção caracteriza-se por assentar sobre uma divisão em dois grandes grupos de ramos cooperativos. Num primeiro grupo incluem-se as cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de habitação e construção e de solidarie-

dade social, enquanto o segundo grupo abrange as cooperativas de comercialização, crédito, produção operária, artesanato, pesca, ensino e serviços. Os regimes de isenção são significativamente diferentes para estes dois grupos de ramos cooperativos. Para o primeiro, a lei não prevê qualquer requisito quanto à prevalência da atividade cooperativizada (“mutualidade prevalente”). Em contrapartida, não beneficiam da isenção os rendimentos gerados em “operações com terceiros” ou em “atividades alheias aos fins próprios das cooperativas”. Para o segundo grupo de cooperativas, ao contrário exige-se que elas tenham uma organização prevalentemente mutualista, em que 75% dos associados sejam trabalhadores da cooperativa e em que 75% dos trabalhadores sejam associados. Verificadas estas condições, todos os rendimentos da cooperativa, incluindo os provenientes de “operações com terceiros” e de atividades alheias aos fins próprios das cooperativas” beneficiarão de total isenção. A razão de ser desta separação não é clara nem se encontra explicada pelo legislador.

Quanto aos conceitos, demarcadores do âmbito da isenção, de “operações com terceiros” e “atividades alheias aos fins próprios da cooperativa”, existe bastante indefinição na sua delimitação. Enquanto para o direito cooperativo, “operações com terceiros” são apenas as operações realizadas com não associados dentro do objeto mutualista, a norma fiscal parece adotar um conceito mais amplo, incluindo nele as operações realizadas com não associados fora do objeto mutualista. Este entendimento, além de ter consagração jurisprudencial, é o que mais se coaduna com a função do conceito como delimitador do âmbito da isenção. Com efeito, não faria sentido que ficassem excluídas da isenção as operações com não associados dentro do objeto mutualista, mas beneficiassem da isenção as operações com não associados alheias ao objeto mutualista. Este entendimento é ainda apoiado pela consideração do elemento histórico. Em 1929, já beneficiavam de isenção apenas as operações realizadas pelas cooperativas com os seus associados, independentemente de se compreenderem ou não no objeto mutualista.

Quanto ao conceito de “atividades alheias aos fins próprios das cooperativas”, ela tem sido interpretada no sentido de atividades não diretamente relacionadas com o objeto social da cooperativa, conceção que levanta também questões dignas de discussão e que não têm merecido atenção. A principal diz respeito à separação entre fins e objeto de uma pessoa coletiva, distinção que não se reflete na interpretação referida, apesar de ter pleno reconhecimento na doutrina civilista. Assim, se a expressão “atividades alheias aos fins próprios das cooperativas”, contida na norma fiscal, for interpretada à luz daquela distinção civilista clássica, haverá que concluir que as operações alheias ao objeto mas subordinadas aos fins da cooperativas, os quais, são, em última análise, a preservação da própria cooperativa como organização mutualista, não devem ser considerados “alheias aos fins próprios da cooperativa”, o que levaria a que tais operações ficassem abrangidas pela isenção.

## BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- ABREU, J., *Curso de direito comercial*, Vol. II, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2011.
- AGUIAR, N., “Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores”, *REVISTA FISCAL*, 2 (2008), pag.7.
- AGUIAR, N., “Tributação de Royalties na Convenção sobre Dupla Tributação Brasil-Portugal”, *Revista Tributária das Américas*, 5 (2012), pag.379.
- ARANA, S., *Régimen Fiscal de las Cooperativas*, Bilbao, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2012.
- DILI, A., *L'Ires nelle società cooperative. Mutualità, ristorni, agevolazioni*, Milão, Giuffrè, 2007.
- FREDERICK, D., *Income tax treatment of cooperatives: background*, Cooperative Information Report 44, Part 1, United States Department of Agriculture, Rural Business and Cooperative Development Service, Washington D.C., 2005.
- ISH, D., *The taxation of Canadian co-operatives*, Toronto, Canadian Tax Foundation, 1975.
- MAGILL, R., “The exemption of cooperatives from income taxation”, *MONTANA LAW REVIEW*, Vol. I, 2 (1960), pag. 155.
- MARCELLO, R., e POGGIANI, F., “La tassazione delle società cooperative alla luce della Manovra di Ferragosto”, *IL FISCO*, 39 (2011), pag.6352.
- MEIRA, D. “As Operações com Terceiros no Direito Cooperativo Português”, in *Deolinda Meira (coord.), Jurisprudência Cooperativa Comentada*, Lisboa, INCM – Imprensa Nacional Casa da Moeda, (2012).
- MEIRA, D., “A Lei de bases da economia social portuguesa: do projeto ao texto final”, *CIRIEC-ESPAÑA. REVISTA JURÍDICA*, 24 (2013), Pag.1.
- MEIRA, D., “A participação do cooperador na atividade de uma cooperativa agrícola. Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 17 de abril de 2012”, *COOPERATIVISMO E ECONOMÍA SOCIAL*, 35 (2012-2013), Pag.315.
- MEIRA, D., “O regime jurídico do excedente cooperativo. Anotação ao acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 17 de outubro de 2002”, *REVISTA DO INSTITUTO DE DIREITO BRASILEIRO*, 3, Ano 2 (2013), 2103.
- MEIRA, D., “Revisitando o problema da distinção entre excedente cooperativo e lucro societário”, *ATAS DO II CONGRESSO DE DIREITO DAS SOCIEDADES EM REVISTA*, (2012), Pag. 353.

### Jurisprudência

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-7-1965, Proc. n.º 15252
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04-12-2013, Processo n.º 1214/12
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30-11-1988, Processo n.º 569
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26-04-1989, Processo n.º 5657

### Abreviaturas

- CIRIEC - Centro Internacional de Investigación e Información de la Economía Social y Cooperativa