

Francisco José Torres Pérez, en calidade de Secretario da revista Cooperativismo e Economía Social (CES), **CERTIFICA:**

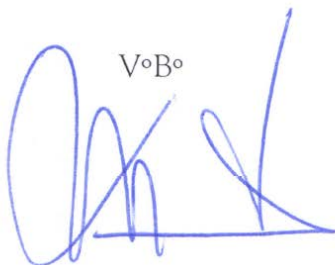
Que Dona. Nina Aguiar, ten remitido á Revista o traballo titulado:

"O problema da tributación do rendimento das cooperativas - reflexión a partir do dereito portugués"

Tal traballo será publicado no próximo número (38) da revista CES (ISSN 1130-2682), que está en fase de preparación na actualidade e publicárase no mes de decembro de 2016.

E, para que así conste, asino a presente en Vigo a 6 de outubro de 2016.

VºBº



Julio Costas Comesaña
Director de Cooperativismo e Economía Social



Francisco José Torres Pérez
Secretario de Cooperativismo e Economía Social

O PROBLEMA DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS COOPERATIVAS – REFLEXÃO A PARTIR DO DIREITO PORTUGUÊS

THE ISSUE OF COOPERATIVES' INCOME TAXATION - CONTRIBUTION BASED ON THE PORTUGUESE LAW

Nina Aguiar¹

Resumo

Em Portugal, o sector cooperativo tem um regime fiscal específico desde 1888. Ao longo da evolução deste regime, algumas características foram-se sedimentando. Uma delas é a existência de dois regimes distintos consoante uma divisão das cooperativas por ramos cooperativos. Para um grupo de ramos cooperativos, no qual se incluem, entre outras, as cooperativas agrícolas e as de consumo, e que é o objeto deste estudo, o regime consiste numa isenção dos excedentes cooperativos e na tributação dos rendimentos provenientes das operações com terceiros bem como dos provenientes de atividades alheias aos “próprios fins da cooperativa”. Sendo a questão dos benefícios fiscais concedidos às cooperativas um tema de grande atualidade, importa determinar se os excedentes cooperativos são rendimento das cooperativas. Se não são, não há que falar de isenção de imposto nem, consequentemente, da existência de um benefício fiscal. Quanto aos rendimentos de atividades alheias aos “próprios fins da cooperativa”, interessa determinar o significado da expressão, nomeadamente através da consideração dos diversos graus de proximidade e da diversidade de nexos possíveis entre as atividades extracooperativas e o objeto da cooperativa.

Abstract

In Portugal, the cooperative sector has had a specific tax regime since 1888. Over this period, some stable features have emerged. One of them is the existence of two separate regimes applying according to the sector of activity to which the cooperative belongs. For one group, which includes agricultural and consumption cooperatives among others, and which this study concerns about, the tax regime involves exemption of cooperative surplus and taxation of income from operations with third parties and from “activities unrelated to the cooperative specific purposes.” Being the issue of tax benefits granted to cooperatives a subject of great relevance, it is crucial to determine whether cooperative surpluses are to be seen as cooperatives' income. In case we find that cooperative surpluses are not to be seen as cooperatives' income, the non-taxation of surpluses is not to be seen as a tax incentive. As

¹ Professora adjunta no Instituto Politécnico de Bragança. Investigadora no CECEJ – Centro de Ciências Empresariais e Jurídicas (Instituto Politécnico do Porto); Investigadora do CIJE- Centro de Investigação Jurídico-Económica (Faculdade de Direito do Porto).

for income derived from activities “unrelated to the cooperative specific purposes”, the correct understanding of this rule requires a thorough examination of how extracooperative activities can be in connection with the specific cooperative activity.

Sumário

1. Introdução
2. O modelo português de tributação das cooperativas agrícolas, de consumidores, culturais, de habitação e de solidariedade
 - a. Evolução do regime fiscal das cooperativas agrícolas, de consumidores, de construção e habitação, culturais e de solidariedade
 - b. O regime fiscal atual – características
3. Excedentes e rendimentos provenientes de operações com terceiros
4. Rendimentos provenientes de operações alheias aos fins próprios da cooperativa
5. Conclusão

Contents

1. Introduction
2. The Portuguese model of taxation of agricultural cooperatives, consumer, cultural, construction and housing and solidarity
 - a. Development of the tax regime for agricultural, consumer, housing, cultural and solidarity cooperatives
 - b. The regime in force – characteristics
3. Surpluses and income from transactions with third parties
4. Income from operations activities “unrelated to the cooperative specific purposes”
5. Conclusion

1. Introdução

Na problemática da fiscalidade das cooperativas destaca-se um conjunto de questões, interligadas, que preocupam o legislador fiscal desde o início da tributação desta categoria de entidades. Estas questões não têm solução simples e pode dizer-se que continuam, hoje, todas em aberto. O Tribunal de Justiça da União Europeia², através da sua jurisprudência,

² Até hoje o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) pronunciou-se sobre matérias referentes à fiscalidade das cooperativas em três decisões: *Caso T-146/03, Associação de Empresários de Estações de Serviço da Comunidade Autónoma de Madrid/Comissão*, 12 de Dezembro de 2006, [2006] II-00098; *Caso C-178/05, Comissão /Grécia*, 7 de Junho de 2017, [2007] I-04185; e decisão nos casos apensos *C-78/08, Ministero dell’Economia e delle Finanze v. Paint Graphos Soc. coop. Arl*, *C-79/08, Adige Carni Soc. coop. Arl v. Ministero dell’Economia e delle Finanze*, e *C-80/08, Ministero delle Finanze v. Michele Franchetto*, Colect. 2011 I-07611.

bem como a Comissão³ através das suas decisões e comunicações sobre a matéria, não têm alcançado progressos relevantes.⁴

Por um lado, e em primeiro lugar, o legislador confronta-se com o problema de encontrar uma fórmula para medir adequadamente a capacidade contributiva das cooperativas no plano da tributação do rendimento, o que será o mesmo que dizer, por outras palavras, com o problema de definir o que deve entender-se como rendimento das cooperativas, questão que está relacionada com a qualificação dos excedentes cooperativos como rendimento da cooperativa ou como rendimento (ou poupança) dos seus membros. Pensamos, como procuraremos mostrar mais adiante, que se trata de uma questão de grande atualidade no contexto das políticas europeias no que diz respeito à problemática que aqui nos ocupa.

Questão bem diferente, que se coloca a jusante da primeira e que o legislador deve igualmente solucionar, é a de decidir se as cooperativas devem ou não receber um tratamento fiscal vantajoso, no sentido de se incluírem nele normas qualificáveis como benefícios fiscais. A Constituição da República Portuguesa é clara a este respeito, determinando no seu artigo 85 que “a lei definirá os benefícios fiscais e financeiros das cooperativas”. A recente lei de bases da economia social,⁵ por seu turno, secundando a norma constitucional, dispõe no seu artigo 11 que “as entidades da economia social beneficiam de um estatuto fiscal mais favorável definido por lei em função dos respetivos substrato e natureza.”

Contudo, o comando constitucional não pode ser tido como bastante para dispensar a elaboração doutrinal sobre os fundamentos de um regime de benefícios fiscais para o sector cooperativo, sabendo-se que um benefício fiscal implica sempre, por definição, uma rutura

³ A questão da fiscalidade das cooperativas foi tratada pela Comissão Europeia em duas comunicações e num projecto de comunicação que se encontra em discussão: “Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas” [Jornal Oficial C 384 de 10.12.1998]; “Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões relativa à promoção das cooperativas na Europa”, [COM/2004/0018 final, 23.02.2004]; e “Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU”, Bruxelas, Maio de 2016 parágrafos 157 a 160. Além disso, a Comissão pronunciou-se sobre a matéria em algumas decisões emitidas no âmbito de procedimentos de controlo da legalidade de ajudas de estado. Sobre estas, M. P. ALGUACIL, “Condicionantes el régimen de ayudas de estado en la fiscalidad de cooperativas”, *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, pp. 27-52.

⁴ Sobre a jurisprudência do TJUE e as decisões e comunicações da Comissão em matéria de fiscalidade das cooperativas, I. MERINO JARA, “El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de estado?”, *GEZKI - Revista Vasca de Economía Social*, n.º 6, 2010, pp. 29-57; J. M. TEJERIZO LÓPEZ, “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, pp. 53-72; J. J. HINOJOSA TORRALVO, “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, pp. 73-89.

⁵ Lei n.º 30/2013 de 8 de Maio.

com o princípio da igualdade tributária⁶. Por tal razão, a instituição de um benefício fiscal tem como pressuposto dogmático o ter como fim a realização de um interesse público com um valor jurídico-constitucional demonstrado,⁷ tendo ainda provar ser necessário e eficaz na prossecução desse objetivo.⁸

Para além disso, os benefícios fiscais têm hoje de passar o apertado crivo do regime das ajudas de estado da União Europeia,⁹ o que exige igualmente uma elaboração doutrinária acerca dos fundamentos da concessão de um regime fiscal “vantajoso” às cooperativas em geral. Sobre esta matéria, valerá a pena referir que o Tribunal de Justiça, na sentença *Paint Graphos*, remete aos Estado a tarefa de decidir, caso a caso, se as cooperativas que gozem de um regime fiscal vantajoso se encontram numa situação fáctica e jurídica comparável à das restantes entidades empresariais com quem competem, só sendo lícito um tal regime fiscal quando as cooperativas não se encontrem numa situação fáctica e jurídica comparável à das restantes entidades empresariais à luz dos objetivos do regime fiscal geral.¹⁰ Poder-se-ia acrescentar, como já sustentámos noutro lugar, que avaliar se as cooperativas e as restantes entidades empresariais, num contexto concreto e perante um determinado regime fiscal, se encontram numa situação jurídica e fáctica comparável à das demais entidades empresariais equivale a avaliar se um tratamento fiscal diferenciado ofende o princípio da igualdade tributária.¹¹

Finalmente, e em terceiro lugar, uma vez que tenha tomado a opção por conceder às cooperativas um regime fiscal diferenciado e genericamente mais favorável, ie baseado em benefícios fiscais, o legislador terá ainda pela frente um desafio, qual seja o de prevenir que esse regime seja utilizado abusivamente, o que é o mesmo que dizer, utilizando outros termos, impedir que a forma jurídica cooperativa seja utilizada pelos operadores económicos com o único intuito de usufruir das vantagens fiscais que são conferidas a estas entidades. Esta tem sido a questão com a qual, na prática, o legislador fiscal mais se tem preocupado, tratando de definir critérios para separar as realidades jurídicas e económicas que, conexas com a forma jurídica cooperativa, devem ser fiscalmente protegidas e incentivadas daquelas que, no entender do mesmo legislador, não merecem proteção fiscal.

⁶ *Per totem* K. TIPKE e J. LANG, *Steuerrecht*, 18ª ed. Colónia. Otto Schmidt, 2005, p. 799.

⁷ BORJA, P., “I principi costituzionale dell’ordinamento fiscale”, in Fantozzi, A. (ed.) *Diritto Tributario*, 4ª ed., Wolters Kluwer Italia, 2012, p. 115; SANTAMARIA, B., *Diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè Editore, Milão, 2011, p. 54.

⁸ K. TIPKE e J. LANG, *op. cit.*, p. 780.

⁹ COMISSÃO EUROPEIA, “Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) TFEU”, Bruxelas, Maio de 2016, p. 49.

¹⁰ Sentença *Paint Graphos*, parágrafos 61 a 63 (nota 2).

¹¹ N. AGUIAR, “Princípios Cooperativos e Benefícios Fiscais”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de economía social y cooperativa*, n. 27, 2015, pp. 429-458.

As três questões referidas encontram-se intimamente interligadas. A questão da definição do que deva ser considerado rendimento de uma cooperativa, por oposição a rendimento ou poupança dos seus membros, é decisiva para a abordagem à segunda questão, uma vez que os acréscimos patrimoniais¹² que não devam ser considerados como rendimento das cooperativas não traduzem capacidade contributiva destas. Consequentemente, a sua não tributação não pode ser vista com um benefício fiscal, mas sim como uma exclusão de tributação por falta de capacidade contributiva. No plano do regime das ajudas de estado, essa exclusão estará plenamente justificada pela lógica do sistema.¹³

Por outro lado, o traçar da fronteira entre as manifestações de capacidade contributiva que devam ficar abrangidas por um regime fiscal vantajoso e aquelas que devam ser excluídas do âmbito do mesmo regime pressupõe que previamente se tenha estabelecido o fundamento do regime de benefícios fiscais. Só tendo previamente definido de modo nítido o objetivo que se pretende prosseguir através do benefício fiscal, pode o legislador estabelecer critérios para uma atribuição seletiva dos benefícios fiscais e avaliar a sua eficácia na consecução dos objetivos.

É a propósito deste terceiro problema – relativo ao traçar das fronteiras entre as situações e as manifestações de capacidade contributiva que devam ser abrangidas pelo regime de benefícios fiscais – que têm sido debatidas questões tão atuais do ponto de vista legislativo como saber se os resultados provenientes de operações com terceiros devem beneficiar de um regime fiscal idêntico ao dos resultados das operações com membros; ou se todas as cooperativas ou, pelo contrário, apenas as cooperativas que atuem predominantemente dentro do campo da mutualidade (caso das cooperativas de mutualidade prevalente do direito italiano e das cooperativas especialmente protegidas do direito espanhol) devem ser beneficiadas fiscalmente. Questão menos debatida, mas estreitamente relacionada com as anteriores, é a de saber até que ponto os chamados resultados provenientes de atividades não cooperativas devem receber o mesmo tratamento que os resultados das atividades cooperativas.

O presente estudo pretende dar um contributo para esclarecer algumas destas questões, tenho por base o direito português e alguns dos problemas que este suscita. As questões fundamentais que se irão discutir são a da qualificação dos excedentes cooperativos como rendimento da cooperativa ou como rendimento dos sócios cooperadores e a dos

¹² Por acréscimos financeiros pretendemos significar aumentos de valor dos ativos da cooperativa.

¹³ Sobre o aspecto da problemática das ajudas de estado de natureza fiscal, P. R. MACCANICO, “The Point on selectivity in state aid review of business tax measures”, in S. PFEIFFER e M. URSPRUNG-STEINDL (eds), *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, Amesterdão, 2009, p. 227; C. MICHEAU, “State aid and taxation in European Union Law”, in E. SZYSZCZAK. (ed.), *Research Handbook on European State Aid Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2011, p. 203.

rendimentos provenientes de atividades não especificamente compreendidas no objeto da cooperativa.

Uma vez que estas duas questões, no direito fiscal português, são relevantes apenas para o grupo de ramos cooperativos que já assinalámos – cooperativas agrícolas, de consumidores, de construção e habitação, culturais e de solidariedade – a secção seguinte (secção 2) é dedicada à descrição e explicação do regime fiscal deste grupo de cooperativas, colocando-se alguma ênfase em clarificar a razão desta diferenciação de regimes fiscais consoante os ramos cooperativos.

A secção 3 será dedicada à discussão sobre a natureza dos excedentes cooperativos e às consequências fiscais que essa natureza implica.

Na secção 4, discute-se o conceito de rendimentos “provenientes de operações alheias aos fins próprios da cooperativa”, o qual é também uma peça fundamental do regime fiscal das cooperativas acima referidas e apontam-se algumas linhas orientadoras para o seu tratamento a nível fiscal.

Sendo que se trata de uma abordagem jurídica, o método utilizado neste estudo é o método próprio da ciência do direito.

2. O modelo português de tributação das cooperativas agrícolas, de consumidores, culturais, de habitação e de solidariedade

a. Evolução do regime fiscal das cooperativas agrícolas, de consumidores, de habitação, culturais e de solidariedade

O regime fiscal das cooperativas encontra-se hoje estabelecido no artigo 66-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais.¹⁴ Este normativo contém dois regimes fiscais diferenciados para dois grupos de ramos cooperativos. Para um primeiro grupo de ramos cooperativos - cooperativas agrícolas, de consumo, de habitação, culturais e de solidariedade social - o regime consiste na isenção genérica de imposto sobre o rendimento (artigo 66-A.1).¹⁵ A lei não faz qualquer exigência respeitante às características da cooperativa beneficiária da isenção. No entanto, nem todos os rendimentos destas cooperativas estão isentos, excluindo-se da isenção os resultados provenientes das operações com terceiros e os provenientes de “atividades alheias aos próprios fins” da cooperativa.

¹⁴ Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 - 01/07.

¹⁵ Este elenco de ramos cooperativos, efetuado pela lei tributária no artigo 66-A. 1 do EBF não é totalmente coincidente com a terminologia adotada pelo Código Cooperativo de 2015, em cujo artigo 4.1 se preveem os seguintes ramos cooperativos: agrícola, artesanato, comercialização, consumidores, crédito, cultura, ensino, habitação e construção, pescas, produção operária, serviços e solidariedade social. O atual Código Cooperativo português, aprovado pela Lei n.º 119/2015 de 31 de agosto, revogou o Código Cooperativo de 1996, aprovado pela Lei n.º 51/96 de 07.09.

Para se compreender a razão de ser deste regime, é importante compreender como se chegou à sua instituição. No ordenamento jurídico português, as cooperativas sempre beneficiaram de isenções fiscais. Já o Código Comercial de 1888, no seu artigo 223, isentava de “imposto de selo e de qualquer outra contribuição sobre os lucros que realizarem”, as cooperativas em geral, sem dependência de quaisquer condições. Em 1929, a Lei de Reforma Tributária¹⁶ estabelecia que as cooperativas de produção e as cooperativas de consumo ficavam isentas de Contribuição Industrial (imposto sobre o rendimento empresarial) “quanto às suas operações com os despectivos associados”. É, pois, com esta lei de 1929 que o legislador começa a procurar conceder benefícios fiscais às cooperativas de uma forma seletiva consoante o tipo de resultados,¹⁷ decidindo então que só devem merecer um tratamento fiscal vantajoso os resultados provenientes das operações desenvolvidas entre a cooperativa e os seus associados. Com esta lei, acrescente-se, apenas gozam de isenção de imposto as cooperativas de produção e as cooperativas de consumo.

Em 1933, já em pleno regime do Estado Novo,¹⁸ seria publicada a que ficou conhecida como “lei garrote”.¹⁹ Esta lei restringia a isenção da contribuição industrial às cooperativas de consumo que transacionassem exclusivamente com os seus membros.²⁰ Tal situação legislativa manteve-se até 1963, quando teve lugar uma reforma ampla da tributação do rendimento, sendo aprovado um novo Código da Contribuição Industrial.²¹ Ficaram então isentas de imposto sobre o rendimento:²² as cooperativas operárias de produção, na condição de que fossem “sócios três quartos, pelo menos, do número dos seus trabalhadores e nenhum comparticipe em mais de 10 por cento no capital da empresa”²³; 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 negoceiem 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 sócios;” e finalmente, as “cooperativas e sociedades

¹⁶ Decreto n° 16 731 de 13 de Abril de 1929.

¹⁷ N. AGUIAR, “A Tributação do rendimento das cooperativas em Portugal”, *Cooperativismo e Economia Social*, n° 36, 2014, p. 73.

¹⁸ Estado Novo é o nome com que se auto-intitulou o regime político autoritário corporativista que vigorou em Portugal entre 1926 e 25 de Abril de 1974.

¹⁹ Decreto-Lei n° 22513, de 12 de Maio de 1933.

²⁰ B. ALMEIDA, “O Sector cooperativo em Portugal: Aspectos Económicos”, *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, n° 28, 2005, p. 21.

²¹ Código da Contribuição Industrial, aprovado pelo Decreto-Lei n° 45 103 de 01-07-1963.

²² Artigo 14.

²³ Artigo 17.

anónimas constituídas para edificação de casas de renda económica”. Interessam-nos aqui em particular os casos das cooperativas de construção e de consumo, que só podiam usufruir do regime de isenção se desenvolvessem exclusivamente operações com os seus associados.²⁴ Com esta condição, o legislador de 1963 deixa clara a preocupação de não beneficiar senão os resultados provenientes de operações com associados, mas vai mais longe que o seu antecessor, excluindo por completo do regime de isenção as cooperativas que desenvolvam operações com terceiros.²⁵ Portanto, as cooperativas de construção e de consumo só poderão gozar de isenção fiscal se operarem numa base exclusivamente mutualista, ou seja se obedecerem a um modelo mutualista puro.

Em 1980 foi aprovado o primeiro código cooperativo,²⁶ o qual foi acompanhado pela promulgação, na mesma data, do primeiro “estatuto fiscal cooperativo.”²⁷ Este diploma isentava dos então existentes impostos sobre rendimentos “os excedentes líquidos gerados pelas cooperativas em cada exercício” (artigo 2.1), considerando como “excedente líquido gerado por uma cooperativa a diferença entre os proveitos realizados no exercício e os custos imputáveis ao mesmo.” Deste modo, utilizando um conceito incorreto de excedentes - conceito que, corretamente, se aplica apenas aos resultados da atividade cooperativizada desenvolvida com os membros²⁸ - o legislador isentava, como regra geral, todos os resultados das cooperativas.

Porém, excetuavam-se dessa isenção geral “os excedentes das operações que as cooperativas de consumo e de comercialização realizem com terceiros e, bem assim, os excedentes das cooperativas de produção operária, de serviços e de artesanato, quando não sejam sócios três quartos, pelo menos, do número dos seus trabalhadores e desde que nenhum deles possua mais de 10% do capital social da cooperativa.” Em relação às cooperativas de produção e de consumo, desapareceu a exigência de as mesmas apenas realizarem operações com os seus membros. Mas para estas duas espécies de cooperativas e também para as cooperativas de comercialização, o legislador, regressando à fórmula de 1929, passou a submeter a imposto os resultados provenientes de operações com terceiros.

²⁴ Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28.07.1965, processo 15252, e de 16.06.1966, processo 1515, disponíveis em <http://www.dgsi.pt/jsta>.

²⁵ Em relação às cooperativas de consumo, o acórdão doutrinário do Supremo Tribunal de Justiça de 10 de Novembro de 1964 vem dizer que “as cooperativas de produção e consumo, enquanto se limitem ao exercício da sua actividade específica, possibilitando aos seus associados a aquisição do que lhes é necessário em melhores condições do que o conseguiriam através dos intermediários profissionais, não exercem comércio ou indústria”, i.e. não exercem uma actividade comercial, justificando dessa maneira a isenção de contribuição industrial.

²⁶ Código Cooperativo, aprovado pelo Decreto-lei 454/80 de 9 de Outubro.

²⁷ Decreto-Lei 456/80 de 9 de Outubro.

²⁸ D. MEIRA, “As Operações com terceiros no direito cooperativo português”, in D. MEIRA (coord.), *Jurisprudência cooperativa comentada*, INCM – Imprensa Nacional Casa da Moeda, Lisboa, 2012, p. 105.

Em 1988, no âmbito de uma reforma global do sistema fiscal português, foi aprovado o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas²⁹ regulando-se aí, de novo, a matéria do tratamento fiscal das cooperativas.³⁰ Desta feita, o legislador manteve fundamentalmente o mesmo critério de isentar apenas os resultados provenientes das operações cooperativizadas realizadas com membros, não fazendo qualquer exigência quanto ao volume de operações com terceiros praticadas pelas cooperativas. O critério foi estendido às cooperativas do ramo agrícola, em relação às quais se estipulava que estavam isentas do imposto “as cooperativas agrícolas, bem como as sociedades de agricultura de grupo, na parte correspondente aos rendimentos derivados da aquisição de produtos, animais, máquinas, ferramentas e utensílios destinados a ser utilizados nas explorações dos seus membros, assim como os provenientes da transformação, conservação ou venda de produtos dessas explorações e, bem assim, os resultantes da prestação de serviços comuns aos agricultores seus membros e ainda do seguro mútuo e rega” (artigo 11.1, al. a)). Quanto às cooperativas de habitação e construção, ficavam isentas “na parte correspondente aos rendimentos derivados da construção, ou da sua promoção e aquisição, de fogos para habitação dos seus membros, bem como a sua reparação ou remodelação (artigo 11.1, al. b)). Estranhamente, a lei não se referia às cooperativas de consumo nem às cooperativas de comercialização, pelo que se entendeu que a estes dois ramos cooperativos se continuava a aplicar a lei anterior.

Entretanto, em Dezembro de 1990, é aprovado em Espanha o Regime Fiscal das Cooperativas,³¹ facto que vem a ser relevante para compreender uma alteração legislativa que se verificaria no ordenamento jurídico português alguns anos mais tarde. Em 1998 é aprovada uma nova lei,³² com o título de “estatuto fiscal cooperativo”. Numa conjugação algo complexa de disposições, o estatuto fiscal cooperativo de 1998 isentava de imposto sobre o rendimento as cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de habitação e construção e de solidariedade social, mas excluía do âmbito da isenção os resultados provenientes de operações com terceiros bem como de “atividades alheias aos fins cooperativos”. A norma, que introduziu uma nova restrição ao âmbito da isenção fiscal, excluindo desta os rendimentos provenientes de atividades “alheias aos fins cooperativos”, mostra uma patente semelhança com o artigo 21.3 do Regime Fiscal das Cooperativas espanhol, na parte em que este se refere a rendimentos “obtidos de atividades económicas ou fontes alheias aos fins específicos da cooperativa”.

Finalmente, em 2011, o Estatuto Fiscal Cooperativo foi revogado, tendo sido substituído pelo regime que hoje consta do já mencionado artigo 66.º-A do Estatuto dos

²⁹ O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas foi aprovado pelo Decreto-Lei 42-B/88, de 30 de Novembro.

³⁰ O regime fiscal das cooperativas no que ao imposto sobre o rendimento diz respeito constava do artigo 11 do Código do Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na sua redação inicial.

³¹ Ley 20/1990, de 19 de Dezembro.

³² Lei nº 85/98 de 16 de Dezembro.

Benefícios Fiscais. Tal como começámos por referir, aí se isentam de imposto sobre o rendimento os resultados das cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de habitação e construção e de solidariedade social, excluindo-se contudo do âmbito da isenção quer os resultados provenientes das operações com terceiros quer os provenientes das atividades alheias aos “fins próprios das cooperativas”, parecendo que o legislador português de 2011, acrescentando o qualificativo “próprios”, terá dado um passo para se aproximar mais da formulação do artigo 21.3 do Regime Fiscal das Cooperativas espanhol.

b. O regime fiscal actual – características

Descrita a evolução legislativa referente ao regime fiscal das cooperativas, é possível distinguir alguns traços que podem considerar-se como fazendo parte de um modelo de tributação das cooperativas já sedimentado no ordenamento português. Exceptuando o interregno compreendido entre 1963 e 1987, o legislador fiscal, em regra, não exige às cooperativas agrícolas, de consumo, culturais, de habitação e de solidariedade social (seguindo a terminologia e enumeração da lei tributária) que se abstenham de praticar operações com terceiros nem lhes impõe qualquer limitação quanto à possibilidade de praticarem esse tipo de operações, como condição para que possam beneficiar do regime de isenção fiscal; o legislador considera que, em geral, os rendimentos destas cooperativas devem ficar isentos de imposto; mas considera ainda que devem ser tributados pelo regime geral de tributação das pessoas coletivas os rendimentos provenientes de operações com terceiros, bem como aqueles resultantes de atividades “alheias aos próprios fins” das cooperativas.

Antes de entrar na questão delicada da interpretação destas normas, impõe-se procurar esclarecer por que razão este complicado regime de isenção se aplica aos ramos cooperativos em causa – cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de solidariedade e de habitação – deixando de fora os restantes sete ramos cooperativos previstos no código cooperativo português.

A solução legislativa só pode ser entendida tendo em consideração que o artigo 66-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais contém um segundo regime fiscal aplicável aos restantes sete ramos cooperativos. Para estes ramos cooperativos, o regime, que não iremos desenvolver neste estudo, consiste numa isenção total de todos os rendimentos das cooperativas, independentemente da sua proveniência, mas sob a dupla condição de que 75 por cento dos membros prestem trabalho na cooperativa e que 75 por cento das pessoas que prestam trabalho na cooperativa sejam membros da mesma. É evidente que o legislador teve aqui como modelo as cooperativas de trabalho (que em Portugal se designam cooperativas de produção operária).³³ De facto, um requisito semelhante já surgira com a Contribuição

³³ O artigo 2.1 do Regime Jurídico das Cooperativas de Produção Operária (Decreto-Lei nº 309/81, de 16 de Novembro) define cooperativas de produção como aquelas “que tenham por objecto principal a extracção, bem como a produção e a transformação, de bens no sector industrial”. No entanto, os tribunais foram

Industrial em relação às cooperativas de produção operária, as quais são cooperativas de trabalho e que portanto assentam na organização mutualista ou cooperativa do trabalho. Nas reformas legislativas subsequentes, o legislador foi alargando este requisito e o respetivo regime fiscal a outros ramos cooperativos. Destes outros ramos cooperativos, as cooperativas de artesanato, de serviços, de pescas e de ensino podem considerar-se, ainda, cooperativas de trabalho, tendo por isso justificação que recebam o mesmo tratamento das cooperativas de produção operária. O mesmo não é possível dizer, contudo, das cooperativas de comercialização e de crédito, as quais, porque não assentam na organização cooperativa do fator trabalho, não conseguem cumprir o duplo requisito indicado, ficando assim excluídas do regime de isenção.³⁴

Em todo o caso, a ideia central, no que respeita a este segundo regime fiscal, pode-se resumir dizendo que o legislador envereda por um caminho diverso, exigindo que as cooperativas desses ramos, em que, supostamente, a base da organização cooperativa reside no trabalho, para poderem beneficiar da isenção fiscal, tenham determinadas características que fazem delas cooperativas de “mutualidade prevalente”, se nos é permitido, dada a analogia evidente, apropriar-nos da terminologia do código civil italiano.³⁵

A solução do ordenamento português, com efeito, quanto a este segundo grupo de ramos cooperativos, tem estreita afinidade quer com o artigo 2512, al. 2) do código civil italiano – “sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che: 2) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, delle prestazioni lavorative dei soci” –, quer com o artigo 8 do Regime Fiscal das Cooperativas espanhol, onde se lê “se considerará especialmente protegidas las Cooperativas de Trabajo Asociado que cumplan los siguientes requisitos: 1. Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la Cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros. (...) 3. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10 por 100 del total de sus socios.” Atende-se, em todos os casos indicados à prevalência de uma estrutura mutualista no plano da organização do fator

desenvolvendo uma interpretação extensiva do conceito de cooperativas de produção operária. Num acórdão de 30 de Novembro de 1988 (processo n.º 5695, <http://www.dgsi.pt>), o Supremo Tribunal Administrativo definiu cooperativa “operária de produção” como aquela em que, predominando o trabalho físico, cria alguma coisa ou transforma coisa já existente.” Sendo assim, considera o tribunal, “a abertura e reposição de pavimentos insere-se no conceito de produção”. Mas num outro acórdão de 24 de Junho de 1989 (processo n.º 5657, <http://www.dgsi.pt>), o tribunal considera que “a actividade cinematográfica é uma actividade produtiva operária podendo as cooperativas operárias de produção que estatutariamente se propõe a produção de filmes usufruir de isenção prevista no artigo 14, n. 8, do Código da Contribuição Industrial”. Assim, concluímos que as cooperativas de produção operária previstas na legislação portuguesa são, na verdade, cooperativas de trabalho.

³⁴ N. AGUIAR, D. MEIRA e S. RAQUEL, “Estudio sobre la eficacia del régimen fiscal cooperativo português”, *Revesco - Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 121, 2016, p. 27.

³⁵ Por “mutualidade prevalente”, designação que não se encontra na legislação fiscal portuguesa mas que se encontra subjacente ao artigo 66-A.2 do EBF, deve entender-se a predominância da actividade mutualista sobre as actividades não mutualistas levadas a cabo pela cooperativa.

trabalho, para com base nesse critério decidir a concessão ou não de um regime fiscal favorável.

Ao contrário, para o primeiro grupo de cooperativas – cooperativas agrícolas, culturais, de consumidres, de habitação e de solidariedade social – que é aquele em que de momento pretendemos concentrar a nossa reflexão, o legislador não faz qualquer exigência de “mutualidade prevalente”. Contrariamente ao que vemos quer na legislação italiana,³⁶ quer na legislação espanhola,³⁷ o legislador português não impõe a estas cooperativas qualquer condição relativa ao seu grau de pureza mutualista, optando, em vez disso, por uma seletividade baseada nos tipos de rendimentos aos quais concede isenção fiscal. É este aspeto que torna de crucial importância a correta distinção entre os vários tipos de rendimentos das cooperativas.

3. A questão da qualificação dos excedentes como rendimento da cooperativa ou como rendimentos dos cooperadores

Entrando agora na questão da delimitação dos rendimentos isentos e não isentos de imposto para o grupo de cooperativas que agora nos ocupa – as cooperativas agrícolas, de consumo, culturais, de construção e habitação e de solidariedade – o artigo 66-A.1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais determina que as mesmas “estão isentas de IRC, com exceção dos resultados provenientes de operações com terceiros e de atividades alheias aos próprios fins.”

Quanto ao tratamento dos resultados gerados nas operações com terceiros, é fundamental para a sua correta compreensão o próprio conceito de operação com terceiros. Tal como acontecia já com o Código Cooperativo de 1996, a legislação cooperativa portuguesa atual não define operações com terceiros, embora utilize o conceito em várias disposições (nomeadamente nos artigos 2.2, 81.3, 97.2(d), 99, 100.1). De acordo com a doutrina cooperativista portuguesa, o conceito de operações com terceiros assenta em dois elementos: um elemento subjetivo, que atende aos sujeitos da operação, pois a operação com terceiros é uma operação realizada com uma entidade que não é membro da cooperativa; e um elemento objetivo, que diz respeito à operação. As operações com terceiros são operações que se inscrevem no âmbito da atividade cooperativizada,³⁸ ie são operações do mesmo tipo

³⁶ Art. 2512 do código civile, em que se estipula que “Sono società cooperative a mutualità prevalente, in ragione del tipo di scambio mutualistico, quelle che: (1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi;” e “(3) si avvalgono prevalentemente, nello svolgimento della loro attività, degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.”

³⁷ Artigos 9 a 13 do Regime Fiscal das Cooperativas espanhol.

³⁸ D. MEIRA, *O regime económico das cooperativas no direito português: O capital social*, Vida Económica, Porto, 2009, p. 272.

daquelas através das quais a cooperativa satisfaz diretamente as aspirações e necessidades dos seus membros.

Como observa DEOLINDA MEIRA,³⁹ a principal especificidade da cooperativa enquanto categoria de entidade empresarial reside no seu escopo mutualístico, o qual pressupõe o desenvolvimento de uma atividade económica na qual os membros da cooperativa participam. Quando a mesma atividade, que deve ser principalmente desenvolvida com os membros a fim de satisfazer as necessidades destes, é desenvolvida com não membros, estaremos perante operações com terceiros.⁴⁰

O artigo 2.2 do CCoop português estabelece expressamente que “as cooperativas, na prossecução dos seus objetivos, poderão realizar operações com terceiros, sem prejuízo de eventuais limites fixados pelas leis próprias de cada ramo” ao mesmo tempo que admite que as operações com terceiros possam ser objeto de limitações na legislação setorial dos diferentes ramos do sector cooperativo. Ora, embora as operações com terceiros se encontrem previstas expressamente nas leis setoriais cooperativas,⁴¹ apenas a lei relativa às cooperativas de crédito agrícola estabelece limites às operações de crédito com não associados (35% do respetivo ativo líquido total, limite que poderá ser elevado para 50%, mediante autorização do Banco de Portugal). Em face deste quadro normativo é forçoso concluir que no ordenamento português, embora, por força do artigo 2.2 do CCoop já citado, as cooperativas se caracterizem por um escopo prevalentemente mutualístico,⁴² não existe limitação à possibilidade de as cooperativas realizarem operações com terceiros.

O artigo 66-A.1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais exclui do âmbito da isenção, precisamente, os rendimentos das operações com terceiros, portanto, os rendimentos provenientes das operações que, inscrevendo-se no objeto da cooperativa (na atividade cooperativizada), são desenvolvidas com não membros.

Ao excluir os rendimentos das operações com terceiros, a isenção fiscal centra-se nos resultados das operações com membros no âmbito da atividade cooperativizada, o mesmo é

³⁹ D. MEIRA, “Revisitando o problema da distinção entre excedente cooperativo e lucro societário”, Actas do II Congresso Direito das Sociedades em Revista, Coimbra, 2012, p. 355.

⁴⁰ D. MEIRA, “As operações com terceiros no direito cooperativo português”, in D. MEIRA (coord.), *Jurisprudência Cooperativa Comentada. Obra coletiva de comentários a acórdãos da jurisprudência portuguesa, brasileira e espanhola*. Imprensa Nacional - Casa da Moeda, Lisboa, 2012; *O Regime económico...*, cit. 272.

⁴¹ O conceito é usado nomeadamente, no artigo 9 do Decreto-Lei nº 523/99, de 10 de Dezembro (cooperativas de comercialização), no artigo 7 do Decreto-Lei nº 313/81, de 19 de Novembro (cooperativas culturais), no artigo 14 do Decreto-Lei nº 502/99, de 19 de Novembro (cooperativas de habitação e construção), no artigo 6 do Decreto-Lei nº 309/81, de 16 de Novembro (cooperativas de produção operária), no artigo 6 do Decreto-Lei nº 323/81, de 4 de Dezembro (cooperativas de serviços) e no artigo 24, 2 e 3 do Decreto-Lei nº 24/91, de 11 de Janeiro (cooperativas de crédito agrícola).

⁴² D. MEIRA, *O Regime económico...cit.*, p. 51.

dizer, nos excedentes cooperativos. Ora, é aqui que se coloca uma das questões mais delicadas da tributação das cooperativas, dado ser discutível se os excedentes cooperativos constituem verdadeiro rendimento da cooperativa ou se, pelo contrário, são rendimento dos membros da cooperativa. Se eventualmente devermos concluir que os excedentes não são de qualificar como rendimento da cooperativa mas sim como rendimento dos seus membros (ou poupança, no caso das cooperativas de habitação, de consumo e de todas aquelas em que o sócio é um consumidor da cooperativa), então a conclusão necessariamente subsequente será a de que a isenção de imposto de tais rendimentos não é um benefício fiscal. Não chegará, aliás, a configurar-se tecnicamente como uma isenção fiscal, já que, não sendo rendimentos da cooperativa, tais rendimentos não cabem no âmbito da incidência do imposto, estando excluídos da tributação por natureza.

A questão da natureza dos excedentes está ligada ao fim ou escopo das cooperativas. As cooperativas têm por fim satisfazer necessidades dos seus membros, tal como já foi destacado.⁴³ O objetivo dos membros ao integrarem-se na cooperativa será, como regra geral, o de maximizarem a sua vantagem económica tal como o objetivo do sócio de uma sociedade comercial é o de maximizar o seu lucro. É preciso atender a que estes objetivos devem ser relativizados, tanto nas cooperativas como nas sociedades comerciais. Embora o objetivo do sócio de uma sociedade comercial seja o de maximizar o seu lucro, a prossecução deste objetivo no imediato pode ser secundarizada, perante o objetivo de manter a empresa ou de a fazer prosperar. O mesmo se passará nas cooperativas, onde, a fim de garantir a manutenção das suas vantagens económicas a longo prazo, os membros poderão ser chamados a renunciar à maximização das vantagens económicas imediatas. Mas, tal como nas sociedades o sócio almeja maximizar o lucro, o membro da cooperativa almeja maximizar as suas vantagens “enquanto fornecedor, consumidor ou trabalhador da cooperativa”.⁴⁴ Por exemplo, um produtor agrícola, que leva a cabo uma atividade com fins lucrativos, ao associar-se a uma cooperativa agrícola de comercialização, tem como objetivo maximizar a vantagem económica que obtém na comercialização dos seus produtos através da cooperativa. Assim sendo, a cooperativa, ao comercializar o produto do seu membro, visará necessariamente maximizar a vantagem económica daquele e não a obtenção de um rendimento próprio como resultado da operação, pois só assim assegura a máxima satisfação dos interesses e necessidades dos seus membros. A prossecução de um rendimento próprio nas operações com os membros seria contrária ao próprio escopo mutualístico, o qual pressupõe que a cooperativa tem como fim principal a satisfação dos interesses dos seus membros diretamente

⁴³ A. FICI, “An Introduction to cooperative law”, in D. CRACOGNA, A. FICI e H. HENRÏ (eds), *International Handbook of Cooperative Law*, Springer, 2013, p. 39.

⁴⁴ A. FICI, *An Introduction...*, cit., p. 39 afirma que a cooperativa procura maximizar o “bem-estar global dos membros, na qualidade fornecedores, consumidores ou trabalhadores da cooperativa”.

através da atividade cooperativizada.⁴⁵ Daí que a doutrina cooperativista considere que o excedente 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.⁴⁶

Ora, se os excedentes cooperativos são uma fração do preço pago ou cobrado ao ou pelo cooperador que só provisoriamente fica nas mãos da cooperativa, devendo ser restituído ao cooperador, isso significa que não se estaria verdadeiramente perante um rendimento da cooperativa, mas perante um rendimento (ou uma poupança) do cooperador.⁴⁷

Uma conceção referencial da doutrina cooperativista vê precisamente o retorno como uma devolução ou restituição que se faz ao membro de uma dada cooperativa, ao efetuar-se o balanço e a liquidação do exercício económico, daquilo que já é seu desde o início da atividade.⁴⁸ O retorno de excedentes funcionará, deste modo, como uma correção *a posteriori*, através da qual se devolverá, a quem, com a sua participação na atividade da cooperativa, deu origem à formação do excedente, a diferença entre o preço praticado e o custo, ou a diferença entre as receitas líquidas e os adiantamentos laborais pagos, diferença esta determinada com exatidão no final de cada exercício.⁴⁹

Tratando de transpor este equacionamento para o plano fiscal, poderia partir-se da noção de rendimento hoje mais amplamente usada para efeitos fiscais, a noção de Schanz-Haig-Simons,⁵⁰ segundo a qual o rendimento de uma entidade é o acréscimo do seu património ao longo de um período temporal acrescido do rendimento consumido no mesmo período.⁵¹ Património, por sua vez, é o conjunto dos direitos de conteúdo patrimonial de que a entidade é titular.⁵² Assim sendo, para saber a quem pertencem os excedentes, haveria que

⁴⁵ A. FICI, *An Introduction...*, cit., p. 39, diz mesmo que “o lucro anual da cooperativa deveria em princípio ser igual a zero, a fim de demonstrar que a cooperativa efectivamente actuou no interesse dos seus membros”.

⁴⁶ D. MEIRA, “O regime da distribuição de resultados nas cooperativas de crédito em Portugal. Uma análise crítica”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, nº 49, 2015, p. 100 e a bibliografia aí citada.

⁴⁷ Alguns autores consideram que o excedente cooperativo é sempre uma poupança do cooperador E. J. CHAMBERS, *Should the earnings of co-operative associations be made subject to federal income tax?*, University of British Columbia, Columbia, 1947, p. 123.

⁴⁸ 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 Economía Social*, nº 35, 2012-2013, p. 322.

⁴⁹ D. MEIRA, “Revisitando...”, cit., p. 359.

⁵⁰ J. LANG, “The Influence of Tax Principles on the Taxation from Capital”, in P. ESSERS e A. RIJKERS (eds), *The Notion of Income from Capital* (I), IBFD, Amsterdão, 2005, pp. 20-21.

⁵¹ HOLMES, K., *The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis*, IBFD, Amsterdão, 2001, p. 36.

⁵² HOLMES, K., *op. cit.*, p. 66.

perguntar quem é o titular dos direitos de conteúdo patrimonial (dinheiro, depósitos bancários ou quaisquer outros ativos) que formam os excedentes.⁵³

Podem adotar-se duas posturas distintas quanto a esta questão. Segundo uma postura formalista, a resposta a esta questão dependerá de cada ordenamento em concreto e dependerá de a legislação cooperativa ou, sendo caso disso, os estatutos de cada cooperativa estabelecerem uma obrigação de as cooperativas restituírem os excedentes aos sócios. Quando essa obrigação exista, os excedentes, pela sua natureza e pelo seu regime jurídico, não formarão parte do património da cooperativa, não podendo ser considerados como rendimento desta.⁵⁴

Encontramos no direito comparado atual casos significativos de aplicação desta conceção.

Nos EUA,⁵⁵ a lei fiscal reconhece expressamente que o objetivo da atividade empresarial desenvolvida pela cooperativa com os seus membros não é o de gerar rendimentos para a cooperativa, mas aumentar o rendimento dos seus membros.⁵⁶ Baarda explica o regime fiscal aplicável às cooperativas no ordenamento norte-americano do seguinte modo.⁵⁷ O Internal revenue Code estabelece que uma cooperativa que opere “numa base cooperativa” pode efetuar retornos de excedentes cooperativos sem pagar imposto sobre esses excedentes. Os membros, por sua vez, pagarão imposto sobre os retornos recebidos. O Código estabelece requisitos apertados para que um determinado valor pago aos membros de uma cooperativa possa ser qualificado como retorno de um excedente. De acordo com a norma legal, um pagamento será um retorno se: 1) for determinado com base no volume ou valor da atividade cooperativa realizada com o membro em causa; 2) for pago ao cooperador ao abrigo de uma obrigação que a cooperativa tem de efetuar o retorno, obrigação essa que é prévia à realização do excedente; e 3) for determinado por referência ao resultado líquido da atividade da cooperativa com os membros. O Código sublinha que um verdadeiro retorno não poderá incluir qualquer valor que resulte de atividade levada a cabo com não membros, ou da atividade levada a cabo com outro ou outros membros que não aquele que recebe o retorno.⁵⁸

⁵³ A doutrina anglo-saxónica coloca a questão nos seguintes termos: se a cooperativa tem poder de disposição sobre os excedentes cooperativos, então estes formam rendimento da cooperativa (J. R. BAARDA, *Cooperatives and Income Tax Principles*, University of Arkansas, Little Rock, 2007, p. 4; D. ISH, *Some aspects of the taxation of Canadian cooperatives*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1975, p. 45).

⁵⁴ D. ISH, *op. cit.*, p. 45.

⁵⁵ A matéria encontra-se regulada no *Internal Revenue Code*, no subcapítulo T, secções 1381-1388.

⁵⁶ D. A. FREDERICK, “Income tax treatment of cooperatives: background”, *Cooperative Information Report* 44, Part 1, USDA Rural Development, Washington D. C., 2013, p. 110.

⁵⁷ J. R. BAARDA, *op. cit.*, p. 2.

⁵⁸ Vide também D. A. FREDERICK, *op. cit.*, p. 110

Mas na Europa também existem exemplos desta mesma abordagem. Em França, o Code Général des Impôts, no seu artigo 214.1 (1er) isenta de tributação sobre o rendimento, em geral, no que diz respeito às cooperativas de consumo, os excedentes que sejam distribuídos aos cooperadores sob a forma de retornos.⁵⁹ Uma regra idêntica é estabelecida, no artigo 214.1 (5eme) para as sociedades de interesse coletivo agrícola.⁶⁰ Quanto aos excedentes que não sejam distribuídos – no próprio exercício em que são gerados, subentende-se – mas que sejam levados a reservas, no silêncio da lei, a administração tributária entende que também podem não ser tributados, mas apenas quando sobre a cooperativa impenda uma obrigação “firme e definitiva” – irrevogável, portanto – assumida anteriormente ao fecho do exercício, de proceder ao pagamento de retornos desses excedentes, e quando as modalidades de cálculo dos retornos se encontrem precisamente definidas.⁶¹

Mais relevante, porém, na atualidade, poderá ser a posição assumida pela Comissão Europeia sobre esta matéria. Na sua comunicação datada de 1998 em matéria de ajudas de estado,⁶² a Comissão afirma que (ponto 25) “pela natureza do sistema fiscal também se pode justificar que em certas cooperativas que distribuem todos os seus resultados, estes não sejam tributados, na condição de que sejam tributados na pessoa dos membros”. Ora, uma vez que, regra geral, os resultados distribuíveis, nas cooperativas, são precisamente os excedentes, conclui-se que a Comissão adotou nesta sua comunicação quanto à fiscalidade das cooperativas a conceção de que os excedentes retornados aos cooperadores não devem ser tributado na cooperativa.

Já no mais recente projeto de comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, emitido em Maio de 2016,⁶³ a Comissão diz que, tendo em conta as especificidades das cooperativas, pode considerar-se que as cooperativas não se encontram numa situação factual e jurídica comparável à das sociedades comerciais, de modo que um tratamento fiscal privilegiado das cooperativas pode não ser abrangido pelo âmbito de aplicação das regras em matéria de auxílios estatais, desde que: atuem de acordo com os interesses económicos dos seus membros; as suas relações com os membros não sejam puramente comerciais, mas pessoais e individuais; os membros

⁵⁹ Diz a norma citada: “Sont admis en déduction : 1° En ce qui concerne les sociétés coopératives de consommation, les bonis provenant des opérations faites avec les associés et distribués à ces derniers au prorata de la commande de chacun d’eux ».

⁶⁰ O artigo 114.1 (5º) dispõe: "En ce qui concerne les sociétés d'intérêt collectif agricole, les bonis provenant des opérations faites avec les associés coopérateurs et distribués à ces derniers au prorata de leurs activités."

⁶¹ Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts -IS-BASE-30-40-10-20120912.

⁶² Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas [Diario Oficial C 384 de 10.12.1998].

⁶³ COMISSÃO EUROPEIA, *Communication...*, 2016, *cit.*, supra, nota 3.

participem ativamente na gestão da empresa; e *tenham direito à distribuição equitativa dos resultados do desempenho económico* (parágrafo 158).

Os exemplos apresentados ilustram o que anteriormente qualificamos como uma conceção formalista quanto à natureza dos excedentes, já que atende ao elemento do controlo jurídico sobre os valores que se qualificam como excedentes, o que se prende com a existência de uma obrigação jurídica de pagamento dos excedentes. Consideramos, porém, que uma abordagem mais substancialista poderá também ser válida e deve ser introduzida no debate sobre esta problemática. Se a cooperativa, como dissemos anteriormente, é constituída com o objetivo de, através da atividade que desenvolve com os membros, gerar vantagens para estes como consumidores, fornecedores ou trabalhadores da cooperativa, daí decorre que o excedente é sempre uma parte da vantagem económica que a cooperativa obtém para o sócio, ainda que este não tenha um direito subjetivo formal a esse excedente. A principal diferença entre o excedente cooperativo e o lucro de uma sociedade, que poderia justificar que o primeiro fosse excluído dos resultados da cooperativa, residiria assim na origem do excedente na atividade do sócio com a cooperativa e na sua qualificação como parte da vantagem económica daquele. Quando não pago através de retorno, o excedente poderia ainda ser visto como um rendimento (ou uma poupança) do sócio que este coloca na disponibilidade da cooperativa.

Atendendo a esta caracterização do excedente, consideramos que pelo menos os excedentes que são pagos aos sócios no próprio exercício em que são gerados não devem ser considerados como rendimento da cooperativa, desde que correspondam a um excedente efetivo. Quanto a estes excedentes, não poderá falar-se tecnicamente de uma isenção de imposto uma vez que, não constituindo rendimento da cooperativa, estariam por natureza excluídos do âmbito da incidência do mesmo. Quanto aos excedentes que são pagos no ano em que são gerados, portanto, e desde que sejam calculados de modo a refletir o resultado efetivamente realizado nas operações com o cooperador que a eles tem direito, a sua não tributação não constitui um benefício fiscal. Quanto aos rendimentos levados a reservas, se houver uma obrigação precisa e definitiva de pagamento diferido, a situação será substancialmente equiparável. Não se estará perante rendimento da cooperativa, mas de rendimento ou poupança dos membros, pelo que não se deverá falar de isenção nem, conseqüentemente, de benefício fiscal. Se os excedentes forem creditados em contas dos membros, com pagamento diferido, a situação poderá ser equivalente à de um pagamento de retornos, dependendo da existência de uma obrigação de pagamento.

4. Rendimentos provenientes de operações alheias aos fins próprios da cooperativa

Falta-nos analisar a exclusão do âmbito da isenção dos resultados provenientes de atividades alheias aos “fins próprios das cooperativas”. Já assinalámos a afinidade desta norma com o artigo 21.3 do Regime Fiscal das Cooperativas espanhol, na parte em que menciona rendimentos “obtidos de atividades económicas ou fontes alheias aos fins

específicos da cooperativa.” Ainda que seja evidente que o legislador português se inspirou na norma fiscal espanhola, a interpretação da norma portuguesa tem que ser realizada tendo em conta o seu enquadramento sistemático dentro do ordenamento jurídico português. Além disso, no direito cooperativo português não existe uma tipologia dos resultados das cooperativas, ao contrário do que acontece no direito cooperativo espanhol (referimo-nos ao artigo 57.3 da Ley de Cooperativas vigente).

A interpretação da norma deverá partir de uma delimitação do conceito de “fins próprios” da cooperativa. A doutrina portuguesa, na esteira de uma longa tradição, distingue o fim (ou fim mediato) do objeto (ou fim imediato) da pessoa coletiva.⁶⁴ O objeto (ou fim imediato) é, para a maioria da doutrina, a atividade que a pessoa coletiva se propõe desenvolver e que consta dos seus estatutos,⁶⁵ sendo também definida por certos autores como os “modos de ação através dos quais a pessoa coletiva prossegue os seus fins.”⁶⁶ O fim da pessoa coletiva é a finalidade última que os seus fundadores pretendem atingir com a sua instituição, traduzindo-se sempre “na prossecução de certos interesses humanos.”⁶⁷ No caso das sociedades, diz-nos o artigo 980 do Código Civil que esse fim é o lucro. No caso das cooperativas, o artigo 2 do CCoop, em sintonia com a “Declaração sobre a identidade cooperativa” promulgada pela Aliança Cooperativa Internacional em 1995, diz-nos que “as cooperativas são pessoas coletivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles”. Portanto, o fim da cooperativa é a satisfação das necessidades económicas, sociais ou culturais dos seus membros”.

O que sejam, em concreto, as aspirações económicas, sociais ou culturais dos membros só é identificável caso a caso. Tratando-se de uma cooperativa de solidariedade social, a aspiração dos membros será a de usufruir e eventualmente prestar um serviço de cariz social; no caso de uma cooperativa de habitação, será a de poder adquirir habitação em condições mais benéficas do que as que proporcionam os outros agentes económicos; no caso de uma cooperativa agrícola, a de maximizar o lucro da própria atividade agrícola do

⁶⁴ A. MENEZES CORDEIRO, *Manual de Direito das Sociedades, I, Das Sociedades em Geral*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 199; J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial, II*, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 2011, p. 8 e p. 15; A. SOVERAL MARTINS, “Capacidade, Art.º 6.º”, in J. M. COUTINHO DE ABREU (ed.), *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 110; L. CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil, Vol I*, AAFDL, Lisboa, 1983, p. 433.

⁶⁵ A. MENEZES CORDEIRO, A., *op. cit.*, p. 199; A. PEREIRA DE ALMEIDA, *Sociedades Comerciais*, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 32; L. CARVALHO FERNANDES, *op. cit.*, p. 436.

⁶⁶ L. CARVALHO FERNANDES, *op. cit.*, p. 436.

⁶⁷ L. CARVALHO FERNANDES, *op. cit.*, p. 433. Observa o Autor que “qualquer que seja o tipo de pessoa colectiva ela há-de sempre reportar-se a interesses de certos homens, a vantagens que lhes são atribuídas, quer essas pessoas sejam as que constituem o elemento pessoal da pessoa colectiva, quer sejam terceiros a ela alheios.”

cooperador; etc. O fim da cooperativa é, pois, o de realizar estas aspirações o mais plenamente possível. Lida a esta luz a disposição do artigo 66.º-A. 1, seriam alheios aos fins próprios da cooperativa os resultados gerados em operações que, pela sua natureza ou pelas circunstâncias concretas, fossem inadequadas a realizar as aspirações dos sócios.

O primeiro problema que se nos depara quanto à interpretação do artigo 66-A.1 do EBF é o de saber se com o termo “fins próprios” da cooperativa, o legislador se refere ao objeto (fim imediato) ou ao fim (fim mediato) da cooperativa. Entendemos que, apesar de não ser esse o sentido literal, o preceito deve ser interpretado como referindo-se ao objeto da cooperativa, pela simples razão de que a atuação de uma pessoa coletiva de modo “alheio” aos seus fins é uma situação especialmente anómala, para a qual, aliás, o direito civil estabelece mecanismos de sanção,⁶⁸ não sendo lógico que o direito fiscal preveja um tratamento especial para tais situações.

Assente este entendimento quanto a este ponto preliminar, a questão que se coloca consequentemente, num plano fiscal, é a da relação dos resultados obtidos pela cooperativa com o seu objeto, e da relevância que a maior ou menor proximidade entre os resultados e o objeto da cooperativa deve ter para efeitos fiscais.

Num recente acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo foi chamado a pronunciar-se sobre o regime fiscal dos resultados provenientes de atividades não incluídas no objeto principal das cooperativas.⁶⁹ Tratava-se, no caso, de uma cooperativa do ramo agrícola que havia procedido à alienação de património imobiliário para, com o produto da venda, proceder à liquidação de dívidas bancárias contraídas para a compra de equipamentos necessários à sua atividade produtiva e que estavam a colocar em risco a viabilidade da cooperativa. A administração tributária defendeu, com base no artigo 66-A.1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que a operação em causa, de venda de património imobiliário, era uma operação “alheia aos próprios fins” da cooperativa.

Na posição defendida pela administração tributária encontra-se implícita uma certa interpretação da norma e da expressão utilizada no preceito legal referido. Para a administração tributária, seriam atividades alheias aos fins próprios de uma cooperativa

⁶⁸ O artigo 71 do CCoop, no seu número 1, estabelece a responsabilidade dos administradores para com a cooperativa pelos danos a esta causados por atos ou omissões praticados com a preterição dos deveres legais ou estatutários. E no nº 2, mais explicitamente, diz que “os administradores são responsáveis, designadamente, pelos danos causados pelos seguintes atos: a) Prática, em nome da cooperativa, de atos estranhos ao objeto ou aos interesses desta ou permitindo a prática de tais atos”.

⁶⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-09-2015, processo n.º 1214/12, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta>. Além do aresto citado, o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se sobre a questão num acórdão anterior, de 04-12-2013, no mesmo processo. No primeiro acórdão, reformado pelo segundo, o Supremo Tribunal havia tomado uma posição radicalmente diversa da que viria a adotar no segundo acórdão, e sobre bases juridicamente erradas, pois considerou que a operação de venda de bens do imobilizado da cooperativa era uma operação com terceiros.

quaisquer atividades que não pudessem reconduzir-se à atividade cooperativizada entendida em sentido estrito. Por outras palavras, para a administração tributária a expressão “fins próprios da cooperativa” referir-se-ia ao objeto da cooperativa. Por exemplo, para uma cooperativa de habitação e construção, seriam atividades alheias aos fins próprios da cooperativa quaisquer atividades que não se enquadrassem no seu objeto tal como este se encontra delimitado pela lei setorial que rege as cooperativas de construção e habitação:⁷⁰ “promoção, construção ou aquisição de fogos para habitação dos seus membros, bem como a sua manutenção, reparação ou remodelação”, e “o tratamento das áreas envolventes dos empreendimentos por que são responsáveis, incluindo as zonas de lazer, e a manutenção permanente das boas condições de habitabilidade dos edifícios.”⁷¹

O tribunal, desestimando a posição da administração tributária, viria porém a basear a sua decisão numa diferente interpretação da expressão utilizada no artigo 66-A.1 do EBF. Remetendo-se a uma quase total ausência de argumentação jurídica, o tribunal conclui apenas que a operação em causa não pode considerar-se uma atividade alheia aos fins da cooperativa, uma vez que o produto da venda do terreno “foi utilizado pela impugnante para amortização dos seus compromissos financeiros, compromissos esses assumidos para compra de equipamento destinado à operação da sua atividade.” Implícita nesta lacónica fundamentação, está uma interpretação da expressão “fins próprios da cooperativa” bastante mais ampla que a propugnada pela administração.

Mais do que discutir qual das interpretações em confronto no acórdão é a mais acertada de acordo com o sentido literal da norma, interessa-nos reequacionar os termos da questão a partir de um ponto de vista mais fundamental. Sabendo-se que a atividade das cooperativas, como a de qualquer entidade empresarial, é complexa, decompondo-se numa multiplicidade de operações cuja proximidade com o objeto principal da cooperativa é variável, como devem ser considerados os resultados decorrentes desses diferentes tipos de operações para efeitos do “favorecimento fiscal” que a Constituição impõe que o legislador concretize relativamente às cooperativas? Por outras palavras, qualquer rendimento obtido pela cooperativa deve merecer proteção em termos fiscais, independentemente da relação que tenha com o objeto da cooperativa, ou apenas aqueles rendimentos que apresentam uma conexão com esse objeto? E neste caso, que tipo de conexão será de exigir?

As atividades que a cooperativa desenvolve, e da qual resultam rendimentos, podem estar direta ou indiretamente relacionadas com o objeto da cooperativa. Estão diretamente relacionadas com o objeto da cooperativa as atividades que resultam diretamente na satisfação das necessidades dos cooperadores (v.g. a construção de moradias por parte de uma cooperativa de habitação, a venda de produtos agrícolas entregues pelos membros, a

⁷⁰ Decreto-Lei n.º 502/99 de 19 de Novembro.

⁷¹ Artigo 2 do Decreto-Lei n.º 502/99 de 19 de Novembro que estabelece o Regime Jurídico das Cooperativas de Habitação.

venda de bens numa cooperativa de consumo, etc); Estarão indiretamente relacionadas com o objeto se o seu resultado direto não é a satisfação de necessidades dos membros mas se, ainda assim, têm um carácter instrumental em relação à consecução desse fim. Muitas atividades levadas a cabo pela cooperativa têm um carácter instrumental em relação à prossecução dos fins desta, com diferentes naturezas e diversos tipos de relação instrumental com o objeto da cooperativa. Dado que o nosso enfoque é sobre atividades que geram rendimentos suscetíveis de serem tributados, a nossa preocupação confina-se a atividades que geram rendimentos. A instrumentalidade neste caso traduzir-se-á em aumentar os meios ao dispor da cooperativa para desenvolver atividades que deem satisfação às necessidades dos membros. Estas atividades poderão ser regulares ou esporádicas. Exemplos de atividades regulares serão a exploração de um estabelecimento de restauração por parte de uma cooperativa de produtores agrícolas, ou o arrendamento de imóveis por parte de uma cooperativa de trabalho. Exemplo de uma atividade esporádica será o de uma cooperativa de consumo que, ao mudar de instalações e de localização, leve a cabo um empreendimento imobiliário no local das antigas instalações, como forma de obter receitas.

Estas atividades, como se pode deduzir, poderão ter diversos graus de proximidade com o objeto da cooperativa. Algumas atividades, ainda que não façam parte do objeto da cooperativa, poderão ser atos normais de gestão. Por exemplo, quando uma cooperativa aliena ativos que já não são rentáveis, e que foram adquiridos para desenvolver o objeto da cooperativa, está ainda a praticar um ato que não é de gestão corrente mas não deixa de ser um ato normal de gestão. Outras atividades, pelo contrário, não têm qualquer relação com o objeto da cooperativa, como quando uma cooperativa de produtores agrícolas explora um estabelecimento de restauração ou quando uma cooperativa de habitação cede, através de locação, o uso de imóveis seus para atividades comerciais levadas a cabo por terceiros.

Os exemplos e as considerações que acabámos de efetuar mostram a complexidade da questão da tributação dos rendimentos provenientes de atividades não compreendidas no objeto das cooperativas.

Por força do princípio da especialidade das pessoas coletivas (o qual consta do artigo 160.1 do Código Civil), o seu objeto deve ser delimitado de forma concreta, o que significa que não são de admitir formulações vagas, que não permitam identificar a atividade a desenvolver, ou abertas, i.e. que deixem à cooperativa liberdade para desenvolver qualquer atividade.⁷² Na legislação portuguesa, o objeto determina a inserção da cooperativa num determinado ramo cooperativo e, conseqüentemente, a sua sujeição à competente legislação sectorial.

Ainda em virtude do princípio da especialidade das pessoas coletivas, e também por força do disposto expressamente no artigo 112.1-a) e 3 do Código Cooperativo, a cooperativa

⁷² Sobre a matéria, em relação às sociedades, *vd.* o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, n.º PGRP00000712, disponível em <http://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/>.

está impedida de desenvolver de modo habitual atividades que não estejam compreendidas no seu objeto. Não está, contudo, impedida de desenvolver esporadicamente atividades não compreendidas no seu objeto. Seria o caso, já referido anteriormente, de uma cooperativa desenvolver, a título esporádico, um empreendimento imobiliário, por motivo, v.g., de mudança de instalações.

Além disso, no normal decorrer da sua atividade, as cooperativas, como qualquer outra entidade empresarial, praticam atos que são necessários ou convenientes à gestão, embora não se enquadrando na atividade principal da cooperativa. Assim, a cooperativa terá necessidade de efetuar aplicações financeiras, de vender imobilizado em fim de vida ou obsoleto e, eventualmente, como no caso do acórdão citado, de proceder à alienação de propriedades de investimento.

Em relação a esta categoria de operações, coloca-se a questão de saber se os rendimentos delas resultantes devem poder beneficiar do tratamento fiscal favorável que o legislador concede aos rendimentos resultantes das atividades normais da cooperativa. Dito de outra forma, trata-se de saber se estas operações são alheias aos “fins próprios” da cooperativa, o que já vimos dever ser interpretado como “alheias ao objeto” da cooperativa.

O acórdão do STA citado deixa entrever uma ampla permissividade em relação à inclusão de atividades extracooperativas no âmbito da isenção, com base num nexó finalístico entre a operação e a atividade normal da cooperativa, i.e. o seu objeto principal. No caso concreto, a operação, de venda de imóveis, destinava-se a gerar os meios financeiros necessários para amortizar uma dívida que fora contraída para comprar equipamento. Existia, portanto, um nexó finalístico entre a operação e a atividade principal e normal da cooperativa, i.e. a atividade cooperativizada. Por essa razão, o tribunal considerou que os rendimentos em causa não eram provenientes de atividades alheias aos “fins próprios” da cooperativa. Consideramos, contudo, que uma abordagem puramente finalística como a que foi utilizada no acórdão não é suficiente nem é generalizável.

De um ponto de vista tanto de interpretação do direito positivo (neste caso o artigo 66-A.1 do EBF), como dogmático, cremos que a questão não pode deixar de ser equacionada à luz da problemática da igualdade tributária. A questão da igualdade tributária, no que diz respeito ao tratamento fiscal das cooperativas, traduz-se em saber se as cooperativas se encontram, em termos tributários, numa situação comparável às das restantes entidades empresariais. E como dissemos anteriormente, em obediência ao princípio da igualdade, o legislador não pode conceder um tratamento fiscal favorável às cooperativas apenas com base na forma jurídica cooperativa, sendo necessário que a situação tributária das cooperativas se distinga substancialmente da das restantes entidades empresariais. Ora, não tendo a pretensão de esgotar a questão da comparabilidade tributária entre as cooperativas e as restantes entidades empresariais, para efeitos fiscais, parece óbvio que o que substancialmente distingue as cooperativas das restantes entidades empresariais é o mutualismo, pelo que este

deverá ser o aspeto determinante da análise. Se a atividade geradora dos rendimentos é causada pela atividade cooperativizada, ainda que tenha natureza extraordinária, deverá ter o mesmo tratamento que os rendimentos provenientes da atividade cooperativizada. Já se a atividade não é causada pela atividade mutualista, não enfrentando, por esse mesmo motivo, qualquer limitação decorrente da natureza cooperativa e da regulação própria deste tipo de entidades e decorrendo à margem do escopo mutualístico, a cooperativa estará, nestas circunstâncias, numa situação comparável à das restantes entidades empresariais.

5. Conclusão

A questão da tributação do rendimento das cooperativas, antes de qualquer consideração de natureza política, requer uma correta determinação da capacidade contributiva das cooperativas, o que por sua vez exige decidir sobre a qualificação dos excedentes cooperativos como rendimento da cooperativa ou, em alternativa, como rendimento ou poupança dos seus membros.

A conceção de que os excedentes pertencem aos cooperadores tem larga aceitação e encontra-se presente em legislações de ordenamentos de referência, como o dos Estados Unidos da América ou o francês. No entanto, nesses ordenamentos, o legislador considera que os excedentes pertencem aos cooperadores apenas quando são pagos (retornados) no próprio ano em que são gerados e quando existe uma obrigação definitiva e previamente estabelecida de pagamento dos mesmos. De facto, se assim não for, não existirá uma diferença substancial, em termos económicos, entre os excedentes e os lucros societários. Consideramos que, no essencial, esta conceção está dogmaticamente correta, tendo em conta a especial natureza dos excedentes cooperativos. Quando sejam pagos no próprio ano em que são gerados ou quando, embora levados a reservas, exista uma obrigação bem definida, definitiva (irrevogável) e previamente estabelecida de retorno dos excedentes estes não são um rendimento da cooperativa e por isso estão, por natureza, excluídos da tributação. Em relação a este tratamento fiscal não se colocará o problema da sua compatibilidade com o regime de ajudas de estado da União Europeia, pois a exclusão da tributação estará ditada pela lógica do sistema fiscal.

O artigo 66-A.1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais português, em relação às cooperativas agrícolas, de consumo, de habitação, culturais e de solidariedade social, estabelece um regime de isenção dos resultados, mas exclui do âmbito dessa isenção os rendimentos provenientes de atividades “alheias aos próprios fins” da cooperativa. Num acórdão recente, o Supremo Tribunal Administrativo considerou que não são “alheias aos próprios fins” atividades extraordinárias que têm um nexo finalístico com a prossecução do objeto da cooperativa. Consideramos que a abordagem é insuficiente, devendo exigir-se antes um nexo causal entre a prossecução do objeto da cooperativa – a atividade cooperativizada que a mesma se propõe desenvolver – e a atividade extracooperativa em causa.

Bibliografia

- A. FICI, “An Introduction to cooperative law”, in D. CRACOGNA, A. FICI e H. Henry (eds), *International Handbook of Cooperative Law*, Springer, 2013, Pág. 3.
- A. MENEZES CORDEIRO, *Manual de Direito das Sociedades, I, Das Sociedades em Geral*, Almedina, Coimbra, 2004.
- A. SOVERAL MARTINS, “Capacidade, Art.º 6.º”, in J. M. COUTINHO DE ABREU (ed.), *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, Almedina, Coimbra, 2010.
- B. ALMEIDA, “O Sector cooperativo em Portugal: Aspectos Económicos”, *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, nº 28, 2005, Pág. 55.
- B. SANTAMARIA, *Diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè Editore, Milão, 2011.
- BORIA, P., “I principi costituzionale dell’ordinamento fiscale”, in A. Fantozzi (ed.) *Diritto Tributario*, 4ª ed., Wolters Kluwer Italia, 2012.
- C. MICHEAU, “State aid and taxation in European Union Law”, in E. SZYSZCZAK (ed.), *Research Handbook on European State Aid Law*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2011, Pág. 193.
- D. A. FREDERICK, “Income tax treatment of cooperatives: background”, *Cooperative Information Report* 44, Part 1, USDA Rural Development, Washington D. C., 2013.
- D. ISH, *Some aspects of the taxation of Canadian cooperatives*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1975.
- 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 Economía Social*, nº 35, 2012-2013, Pág. 315.
- D. MEIRA, “As operações com terceiros no direito cooperativo português”, in D. MEIRA (coord.), *Jurisprudência Cooperativa Comentada. Obra coletiva de comentários a acórdãos da jurisprudência portuguesa, brasileira e espanhola*, Imprensa Nacional - Casa da Moeda, Lisboa, 2012, Pág. 413.
- D. MEIRA, “O regime da distribuição de resultados nas cooperativas de crédito em Portugal. Uma análise crítica”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, nº 49, 2015, Pág. 83.
- D. MEIRA, “Revisitando o problema da distinção entre excedente cooperativo e lucro societário”, *Actas do II Congresso Direito das Sociedades em Revista*, Almedina, Coimbra, 2012.
- D. MEIRA, *O regime económico das cooperativas no direito português: O capital social*, Vida Económica, Porto, 2009.
- E. J. CHAMBERS, *Should the earnings of co-operative associations be made subject to federal income tax?*, University of British Columbia, Columbia, 1947.
- I. MERINO JARA, “El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de estado?”, *GEZKI - Revista Vasca de Economía Social*, nº 6, 2010, Pág. 29.
- J. J. HINOJOSA TORRALVO, “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 2010, Pág. 73.
- J. LANG, “The Influence of Tax Principles on the Taxation from Capital”, in P. ESSERS e A. RIJKERS (eds), *The Notion of Income from Capital (I)*, IBFD, Amesterdão, 2005, Pág. 3.
- J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial, II*, 4ª ed. Almedina, Coimbra, 2011.
- J. M. TEJERIZO LÓPEZ, “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 2010, Pág. 53.

- J. R. BAARDA, *Cooperatives and Income Tax Principles*, University of Arkansas, Little Rock, 2007.
- K. HOLMES, *The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis*, IBFD, Amsterdão, 2001.
- K. TIPKE e J. LANG, *Steuerrecht*, 18ª ed., Otto Schmidt, Colónia. 2005.
- L. CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil, Vol I*, AAFDL, Lisboa, 1983.
- M. P. ALGUACIL, “Condicionantes el régimen de ayudas de estado en la fiscalidad de cooperativas”, *CIRIEC-España: Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69, 2010, Pág. 27.
- MEIRA, D., “As Operações com terceiros no direito cooperativo português”, in MEIRA, D. (coord.), *Jurisprudência cooperativa comentada*, Lisboa, INCM – Imprensa Nacional Casa da Moeda, 2012.
- N. AGUIAR, “A Tributação do rendimento das cooperativas em Portugal”, *Cooperativismo e Economia Social*, n.º 36, 2014, Pág. 55.
- N. AGUIAR, “Princípios Cooperativos e Benefícios Fiscais”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social e Cooperativa*, n. 27, 2015, Pág. 429.
- N. AGUIAR, D. MEIRA e S. RAQUEL, “Estudio sobre la eficacia del régimen fiscal cooperativo portugués,” *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 121, 2016, Pág. 7.
- P. R., MACCANICO, “The Point on selectivity in state aid review of business tax measures”, in S. PFEIFFER e M. URSPRUNG-STEINDL (eds), *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, Amesterdão, 2009, Pág. 223.