

COMUNICAÇÃO
DO XV CONGRESSO INTERNACIONAL
DE CONTABILIDADE E AUDITORIA



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS



SISTEMA COOPERATIVO EM PORTUGAL: ENQUADRAMENTO LEGAL

Maria da Guia Coutinho (guiacoutinho@hotmail.com)

Fátima David (sdavid@ipg.pt)

Maria Lúcia Marques (mluciam@ipg.pt)

Unidade de Investigação para o Desenvolvimento do Interior
Instituto Politécnico da Guarda
Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50; ESTG; 6300-559 Guarda, Portugal

Área Temática: Sector Público e Organizações Não Lucrativas

SISTEMA COOPERATIVO EM PORTUGAL: ENQUADRAMENTO LEGAL

RESUMO

Esta investigação apresenta o enquadramento legal do sistema cooperativo em Portugal, na medida em que o atual quadro jurídico se caracteriza por um elevado grau de autonomia face à legislação civil e comercial reguladora das demais formas de pessoas coletivas admitidas no direito português. Como metodologia de investigação desenvolve-se a revisão dos diplomas legais que regulam o sistema cooperativo em Portugal, desde o Código Cooperativo aprovado pelo Decreto-Lei nº 454/80, de 9 de outubro, e integralmente revisto pela Lei nº 51/96, de 7 de setembro, passando pela recente Lei de Bases da Economia Social (aprovada pela Lei nº 30/2013, de 8 de maio). As conclusões da investigação identificam que o sistema cooperativo assenta em quatro características distintas: variabilidade do capital social; variabilidade da composição societária; especificidade do objeto social, ou seja, satisfação, sem fins lucrativos, de necessidades económicas, sociais ou culturais dos membros; e especificidade do ‘modo de gestão’, que se traduz na obediência aos princípios cooperativos e na entreaajuda e cooperação dos seus membros.

Palavras-chave: Sistema Cooperativo, Setor não Lucrativo, Regime Jurídico, Portugal.

ABSTRACT

This research presents the legal framework of the cooperative system in Portugal, to the extent that the current legal framework is characterized by a high degree of autonomy in relation to civil law and regulatory trade of other forms of legal persons admitted to the Portuguese law. As research methodology develops the legislation review about the cooperative system in Portugal, from the Cooperative Code approved by Decree-Law Nº 454/80 of October 9, and integrally reviewed by the Law nº 51/96 of September 7, through the recent Constitutional Law on Social Economy (approved by Law Nº 30/2013 of 8 May). The conclusions of the research identify that the cooperative system is based on four distinct characteristics: variability of capital; variability of the corporate structure; specificity of the corporate purpose, i.e., satisfaction, not-for-profit, of economic, social and cultural members needs; and specificity of ‘management mode’, which results in keeping the cooperative principles and mutual support and cooperation of its members.

KEY WORDS: Cooperative System, Non-for-profit sector, Legal Regime, Portugal.

1. INTRODUÇÃO

Em Portugal, as Cooperativas enquadram-se dentro da economia social, estando consagradas no artigo 82º da Constituição da República Portuguesa (CRP) sob a designação de “sector cooperativo e social” (AR, 2005), em pé de igualdade com os setores público e privado da propriedade dos meios de produção. A economia social é uma realidade antiga, assumindo, ao longo da história, as mais diversas formas organizativas, sendo composta em Portugal por cerca de 60.000 entidades, conforme consta dos resultados preliminares da Conta Satélite da Economia Social de 2010 (INE, 2011).

Em finais de 2010, encontravam-se em atividade 2.260 cooperativas em Portugal, distribuídas pelos doze ramos cooperativos que estruturam o setor cooperativo, com total cobertura territorial (CASES, 2012). Por um lado, estima-se que 1 em cada 6 pessoas seja membro de uma cooperativa, dado que 18,9% da população faz parte de uma cooperativa; por outro lado, o emprego cooperativo representa 1,3% do total, traduzindo-se em 51.391 postos trabalho (CASES, 2012). No entanto, historicamente, o fenómeno cooperativo surge na revolução industrial, para aligeirar os efeitos mais penalizantes do capitalismo para os trabalhadores (Namorado, 2013). Estes, perante a grave situação que viviam em termos económicos e de condições de trabalho, decidiram unir-se e lutar contra outras classes sociais com interesses opostos aos seus (Morgado, 2006).

De facto, o contributo económico, social e cultural das cooperativas é amplamente reconhecido, como forma de a mesma se organizar para promover o emprego, minorar a exclusão social e aumentar as valências de apoio e os benefícios da sociedade civil onde as mesmas se encontram inseridas. Assim, fazer aparecer mais entidades, que conjuguem, de igual modo, o sentido empresarial e o sentido social implica uma atitude de compromisso social que preconiza quer a criação de valor privado, quer a transformação social da sociedade onde estas entidades se inserem (Santos *et al.*, 2007).

Nestes termos, esta investigação apresenta o enquadramento legal do sistema cooperativo em Portugal, na medida em que o atual quadro jurídico se caracteriza por um elevado grau de autonomia face à legislação civil e comercial reguladora das demais formas de pessoas coletivas admitidas no direito português. Como metodologia de investigação desenvolve-se a revisão dos diplomas legais que regulam o sistema cooperativo em Portugal, desde o Código Cooperativo aprovado pelo Decreto-Lei nº 454/80, de 9 de outubro (PCM, 1980), e integralmente revisto pela Lei nº 51/96, de 7 de Setembro (AR, 1996), passando pela recente Lei de Bases da Economia Social (LBES), aprovada pela Lei nº 30/2013, de 8 de maio (AR, 2013).

Face ao exposto, esta investigação estrutura-se em cinco pontos, com o objetivo de justificar a atual importância que o sistema cooperativo representa, inquestionavelmente, no desenvolvimento económico, social e cultural da sociedade civil. Após a presente introdução (ponto 1) segue-se o ponto 2, relativo ao contexto histórico e social do sistema cooperativo em Portugal. No ponto 3 analisa-se o regime jurídico em Portugal, tendo por base a revisão ao Código Cooperativo e o contributo que a LBES veio trazer ao setor. No ponto 4 reflete-se sobre o regime fiscal dessas entidades, ao fazerem parte integrante do sistema fiscal português, caracterizando, para o efeito, as mesmas de acordo com cada um dos impostos em vigor. Por último, no ponto 5, são apresentadas algumas considerações finais que sintetizam a abordagem efetuada.

2. CONTEXTO HISTÓRICO E SOCIAL

Em Portugal, a primeira cooperativa surgiu em 1858, especificamente a «Fraternal dos Fabricantes de Tecidos e Artes Correlativas», pouco mais de uma década após a criação da Cooperativa dos Pioneiros de *Rochdale*, em 1844, em Inglaterra (Leite, 2011). De salientar que, os ‘Equitativos Pioneiros de Rochdale’ surgem num contexto histórico de grave crise económica, em que a invenção da máquina a vapor (1769) mudou por completo as grandes linhas da economia europeia (INSCOOP, 1980).

Em relação ao que se passou em Portugal, existiram diferentes atitudes políticas no período antes do 25 de Abril, podendo, segundo Namorado (2013) destacar-se três épocas distintas:

1. **Até à Implantação da República** – aparecimento da Lei Basilar de Andrade Corvo-1867, onde existia um reconhecimento da liberdade associativa; e aparecimento do cooperativismo em Portugal;
2. **Durante a 1ª República** – apoio aos movimentos cooperativos que se iam criando;
3. **Durante o Estado Novo (1926/1974)** – conflito entre cooperativas e Estado, havendo um recuo de toda a legislação de proteção ao movimento cooperativo.

Na 1ª República, o setor cooperativo desenvolveu-se qualitativamente, tendo as cooperativas aumentado de 62 para 366 (Namorado, 2013). Segundo Namorado (2000: 62):

“(...) os dezasseis anos da 1ª República, mostra que o espaço de desenvolvimento, criado para o sector cooperativo, foi suficiente para a sua expansão(...)”.

De acordo com o mesmo autor, entre os vários ramos existentes, o de maior significado era o ramo das cooperativas de consumo, que tinham como propósito a contenção de preços, o fornecimento de bens com maior qualidade e o combate ao mercado negro.

No entanto, durante os quarenta e oito anos do Estado Novo, o setor cooperativo sofreu fortes constrangimentos no seu desenvolvimento, tendo Namorado (2000) considerado que foi meio século penoso para o desenvolvimento cooperativo, face a várias medidas encetadas para limitar o seu funcionamento. Entre elas, a aprovação do Decreto nº 22513, de 12/05/1933, conhecida como a ‘Lei Garrote’, que vem alterar as isenções da contribuição industrial aplicadas às cooperativas de uma forma geral, sendo mais penalizadora para as de consumo. Estas medidas são justificadas no preâmbulo deste decreto-lei, pela concorrência desleal para com o comércio retalhista (Alves, 2012).

Mas, este movimento anti-cooperativista não era generalizado a todos os ramos das cooperativas, pois em relação ao ramo agrícola o Estado, através dos grémios, promovia o auxílio à criação de caixas de crédito agrícola e cooperativas agrícolas (INSCOOP, 2003). Estas medidas foram legisladas no Decreto-Lei nº 29494, de 22 de Março de 1939, que estruturou a organização cooperativa da agricultura (MA, 1939). Não obstante, apesar deste incentivo, as cooperativas eram vigiadas e controladas pelo Estado, nomeadamente na possibilidade de existirem delegados junto das direções das cooperativas, em que, para além de outras competências, podiam assistir às reuniões da direção e tomar parte nas reuniões da Assembleia Geral, existindo uma intromissão na vida interna das cooperativas (Alves, 2012).

Apesar deste forte condicionalismo, um grupo de pessoas, em que estava incluído António Sérgio, um defensor de uma economia de base cooperativa, tentam unificar o movimento cooperativo e editam o ‘Boletim Cooperativo’ a partir de 1951 (Alves, 2012). Após a revolução de Abril, o setor cooperativo sofreu um forte impulso, sendo amplamente reconhecido e tendo consagração constitucional.

Com o Decreto-Lei nº 349/75, de 4 de julho de 1975 (MPCE, 1975), é criada uma comissão de apoio às cooperativas, a qual teve como um dos resultados do seu trabalho a criação do Instituto António Sérgio do Sector Cooperativo (INSCOOP), através do Decreto-Lei nº 902/76, de 31 de dezembro (PCM, 1976). Este organismo, com a publicação do Decreto-Lei nº 282/2009, de 7 de outubro (MTSS, 2009), foi extinto, dando origem à criação da Cooperativa António Sérgio para a Economia Social (CASES), que reforça a importância na economia social do Estado, tal como referido no preâmbulo do mesmo normativo:

“(...) o fortalecimento do papel da economia social...funda-se no reconhecimento de que o sector da economia social contribui decisivamente para a criação de riqueza e para a criação de emprego (...)”.

3. REGIME JURÍDICO

Em termos jurídicos, podem identificar-se quatro fases no enquadramento jurídico do cooperativismo em Portugal:

- 1ª fase, com cerca de 2 décadas, corresponde à vigência da denominada Lei Basilar de Andrade Corvo - de 1867 a 1888;
- 2ª fase, entre 1888 e 1980, na qual as cooperativas se regem, essencialmente, por disposições contidas no Código Comercial;
- 3ª fase, desde 1981, correspondendo à vigência do Código Cooperativo;
- 4ª fase, correspondendo à publicação da Lei de Bases da Economia social.

O diploma principal do quadro jurídico é o **Código Cooperativo**, aprovado pelo Decreto-Lei nº 454/80, de 9 de outubro (PCM, 1980), com entrada em vigor em 1 de janeiro de 1981 e integralmente revisto pela Lei nº 51/96, de 7 de setembro (AR, 1996), em vigor a partir de 1 de janeiro de 1997. Esta Lei foi entretanto alterada através do Decreto-Lei nº 343/98, de 6 de novembro (MF, 1998), do Decreto-Lei nº 131/99, de 21 de abril (MTS, 1999a), do Decreto-Lei nº 108/2001, de 6 de abril (MTS, 2001), do Decreto-Lei nº 204/2004, de 19 de agosto (PCM, 2004), do Decreto-Lei nº 76-A/2006, de 29 de março (MFAPJ, 2006) e do Decreto-Lei nº 282/2009, de 7 de outubro (MTSS, 2009).

Com efeito, enquanto o Código Cooperativo de 1980 definia no seu artigo 8º o «direito comercial» (PCM, 1980), nomeadamente a legislação subsidiária para a integração de lacunas e a resolução dos casos omissos, o atual Código vem, nesta matéria, introduzir uma importante ‘nuance’, ao considerar que as lacunas que se encontrem no Código Cooperativo devem ser colmatadas por recurso ao Código das Sociedades Comerciais (CSC), nomeadamente no regime jurídico das sociedades anónimas, mas *apenas “na medida em que se não desrespeitem os princípios cooperativos”* (Meira, 2012: 72).

Segundo Leite (2012), os princípios cooperativos são linhas orientadoras através das quais as cooperativas levam à prática os seus valores. Assim, em conformidade com o artigo 3º do Código Cooperativo (AR, 1996), as cooperativas obedecem aos seguintes princípios cooperativos, os quais integram a declaração sobre a identidade cooperativa adoptada pela Aliança Cooperativa Internacional:

- **1º Princípio - Adesão Voluntária e Livre:** as cooperativas são organizações voluntárias, abertas a todas as pessoas aptas a utilizar os seus serviços, e dispostas a assumir as

responsabilidades como membros, sem discriminações de sexo, sociais, raciais, políticas ou religiosas;

- **2º Princípio - Gestão Democrática pelos Membros:** as cooperativas são organizações democráticas controladas pelos seus membros, que participam ativamente na formulação das suas políticas e tomada de decisões. Os homens e mulheres eleitos como representantes dos outros membros são responsáveis perante estes. Nas cooperativas de primeiro grau os membros têm igual direito de voto (um membro, um voto), e as cooperativas de grau superior são também organizadas de forma democrática;
- **3º Princípio - Participação Económica dos Membros:** os membros contribuem equitativamente para o capital das suas cooperativas e controlam-no democraticamente. Pelo menos parte desse capital é, normalmente, propriedade comum da cooperativa. Os membros recebem, habitualmente, e se a houver, uma remuneração limitada ao capital subscrito como condição da sua adesão. Os membros afetam os excedentes a um ou mais dos seguintes objectivos: desenvolvimento das suas cooperativas, eventualmente através de criação de reservas, parte das quais, pelo menos, será indivisível; benefício dos membros na proporção das suas transações com a cooperativa; apoio a outras actividades aprovadas pelos membros;
- **4º Princípio - Autonomia e Dependência:** as cooperativas são organizações autónomas, de ajuda mútua, controladas pelos seus membros. Se estas firmam acordos com outras organizações, incluindo instituições públicas, ou recorrem a capital externo, devem fazê-lo em condições que assegurem o controlo democrático pelos membros e mantenham a autonomia das cooperativas;
- **5º Princípio - Educação, Formação e Informação:** as cooperativas promovem a educação e a formação dos seus membros, dos representantes eleitos, dos dirigentes e dos trabalhadores para que estes possam contribuir, eficientemente, para o desenvolvimento das suas cooperativas. Informam o público em geral – particularmente os jovens e os líderes de opinião – sobre a natureza e as vantagens da cooperação;
- **6º Princípio – Intercooperação:** as cooperativas servem de forma mais eficaz os seus membros e dão mais força ao movimento cooperativo, trabalhando em conjunto, através das estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais;
- **7º Princípio - Interesse pela Comunidade:** as cooperativas trabalham para o desenvolvimento sustentado das suas comunidades através de políticas aprovadas pelos membros.

A este propósito, a própria CRP refere, no nº 2 do artigo 61º (AR, 2005: 4652), que:

“a todos é reconhecido o direito à livre constituição de cooperativas desde que observados os princípios cooperativos”.

O Código Cooperativo é complementado com doze diplomas setoriais reguladores dos, igualmente, doze ramos do setor cooperativo, enunciados no artigo 4º do respetivo Código (AR, 1996):

1. **Consumo** - Decreto-Lei nº 522/99, de 10 de dezembro (MTS,1999c);
2. **Comercialização** - Decreto-Lei nº 523/99, de 10 de dezembro (MTS,1999d).
3. **Agrícola** - Decreto-Lei nº 335/99, de 20 de agosto (MADRP,1999), alterado pelo Decreto-Lei nº 23/2001, de 30 de janeiro (MADRP, 2001);

4. **Crédito (agrícola mútuo)** - Decreto-Lei nº 24/91, de 11 de janeiro, com profundas alterações introduzidas pelos Decretos-Lei nº 230/95, de 12 de setembro, nº 320/97, de 25 de Novembro, nº 102/99, de 31 de março e nº 142/2009, de 16 de junho (MFAP, 2009);
5. **Habitação e Construção** - Decreto-Lei nº 502/99, de 19 de novembro (MTS, 1999b);
6. **Produção operária** - Decreto-Lei nº 309/81, de 16 de novembro (PCM, 1981b);
7. **Artesanato** - Decreto-Lei nº 303/81, de 12 de novembro (PCM, 1981a);
8. **Pescas** - Decreto-Lei nº 312/81, de 18 de novembro (PCM, 1981c);
9. **Cultura** - Decreto-Lei nº 313/81, de 19 de novembro (PCM, 1981d);
10. **Serviços** - Decreto-Lei nº 323/81, de 4 de dezembro (PCM, 1981e);
11. **Ensino** - Decreto-Lei nº 441-A/82, de 6 de novembro (PCM, 1982);
12. **Solidariedade Social** - Lei nº 101/97, de 13 de setembro (AR, 1997) e Decreto-Lei nº 7/98, de 15 janeiro (MTS, 1998), estendem às cooperativas de solidariedade social os direitos, deveres e benefícios das instituições particulares de solidariedade social (IPSS). Por seu lado, o Despacho nº 13 799/99, de 20 de julho, aprova as normas reguladoras do reconhecimento das cooperativas de solidariedade social que prossigam os objetivos previstos no Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social.

O atual Código Cooperativo apresenta um conceito de cooperativa que de certa forma retoma o conceito da Lei Basilar de Andrade Corvo, ao fazer concorrer para tal conceito uma conjugação de elementos jurídico-formais e de elementos substantivos. Assim, nos termos do nº 1 do artigo 2º do Código Cooperativo (AR, 1996: 3018):

“As cooperativas são pessoas colectivas autónomas de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles.”

Face ao exposto, de acordo com Meira (2009), tem-se enunciado um conceito de cooperativa assente em quatro características distintas das mesmas, nomeadamente:

- A variabilidade do capital social;
- A variabilidade da composição societária;
- A especificidade do objeto social: a satisfação, sem fins lucrativos, das necessidades económicas, sociais ou culturais dos membros;
- A especificidade do ‘modo de gestão’, que se traduz na obediência aos princípios cooperativos e na cooperação e entajuda dos membros.

Este conceito é idêntico ao adotado pelo Código Cooperativo de 1980, acrescido da característica da autonomia das empresas cooperativas.

De uma forma sintética, podem enunciar-se como traços caracterizadores do atual Código Cooperativo (Rodrigues, 2003b), os seguintes:

- A estruturação do setor cooperativo em doze ramos distintos, sendo o da ‘solidariedade social’ uma inovação da revisão de 1996;
- A admissão de cooperativas multissetoriais, igualmente uma inovação de 1996;
- A clara indicação do CSC, e, dentro deste, da legislação respeitante às sociedades anónimas, como o direito subsidiário da legislação cooperativa;

- A estipulação de um capital social mínimo, quer societário de 2.500 Euros, quer individual de 15 Euros, importando salientar que, quanto à forma de realização do capital individual persiste um ‘facilitismo’ que descredibiliza a sociedade cooperativa.

Mas, neste último domínio, existem várias exceções ao capital social mínimo referenciado anteriormente, conforme se evidencia no Quadro 1.

Quadro 1. Capital Social mínimo por Ramo Cooperativo

Setor Cooperativo	Capital Social Mínimo (€)	Entradas Mínimas (€)
Consumo	2.500,00	100,00
Comercialização	2.500,00	100,00
Agrícola	5.000,00	100,00
Crédito	5.000,00	500,00
Habitação e Construção	2.500,00	100,00
Produção Operária	250,00	15,00
Artesanato	250,00	15,00
Pescas	2.500,00	15,00
Cultura	250,00	15,00
Serviços	250,00	15,00
Ensino	5.000,00	500,00
Solidariedade Social	2.500,00	15,00

Fonte: Elaboração própria.

Mais recentemente, a **Lei de Bases da Economia Social**, aprovada pela Lei nº 30/2013, de 8 de maio (AR, 2013), veio reforçar a promoção, estímulo, valorização e desenvolvimento da economia social, bem como das organizações que a representam, enumerando no seu nº 2 do artigo 10º qual o papel do poder público na observância deste desenvolvimento. Com a entrada em vigor da LBES, deu-se início a uma reforma da legislação aplicável às entidades da economia social, reforma esta que deverá ter em conta o disposto na LBES e os princípios orientadores da economia social neles consagrados.

Segundo Meira (2013: 4) a LBES:

”assume-se como uma lei geral, com objetivos muito limitados destacando-se o reconhecimento institucional e jurídico explícito do setor da economia social, o que passa fundamentalmente: pela delimitação do âmbito subjetivo dos seus atores e dos princípios em que os mesmos assentam; pela identificação das formas de organização e representação da economia social; pela definição das linhas gerais das políticas de fomento da economia social; pela identificação das vias de relacionamento das entidades da economia social com os poderes públicos”.

Contudo, dando destaque à identidade cooperativa, Meira e Ramos (2014) formularam recentemente propostas que potenciam a melhoria do ambiente legal, tais como:

- Clarificar a responsabilidade da cooperativa e dos cooperantes;
- Esclarecer o regime de aumento de capital;
- Definir o capital social mínimo;
- Imposição de limites à variabilidade do capital social e ao direito reembolso;
- Contribuições dos cooperadores para o capital social;
- Clarificar o regime de transmissão dos títulos de capital;
- Contribuições e outras formas de financiamento que não integram o capital social;
- Novas soluções normativas para as ‘reservas’ nas cooperativas;
- Alterações na distribuição de resultados.

Assim, a LBES contribuiu determinadamente para o reconhecimento institucional e jurídico do setor da economia social, propondo uma revisão ao regime jurídico vigente, nomeadamente o atual Código Cooperativo, o qual necessita de novos rumos e soluções alternativas. Bandeira e Meira (2015a; 2015b) consideram que as cooperativas constituem o braço mais robusto do setor da economia social, ocupando um lugar de destaque em vários setores de atividade, destacando-se a agricultura, agropecuária, agroindústrias a construção e habitação, as indústrias transformadoras, comércio por grosso a retalho, os serviços, o ensino e o crédito.

4. REGIME FISCAL

Em termos fiscais, podem identificar-se seis fases na evolução da legislação fiscal relativa ao sistema cooperativo em Portugal:

- 1ª fase, de 1867 aos anos 50/60;
- 2ª fase, dos anos 50/60 a 1980;
- 3ª fase, de 1981 a 1988;
- 4ª fase, de 1988 a 1998;
- 5ª fase, de 1998 a 2011, com a aprovação do estatuto fiscal cooperativo;
- 6ª fase, após 2011, com a revogação do estatuto fiscal cooperativo.

Quanto ao período entre **1867 e anos 50/60**, foi publicada a primeira lei específica para cooperativas, a célebre Lei Basilar de Andrade Corvo, com uma vida curta, uma vez que foi substituída em 1888 pelos artigos 207º a 233º do Código Comercial. Também desde muito cedo, no século XX, têm as cooperativas agrícolas e as caixas de crédito agrícola mútuo legislação específica: as cooperativas agrícolas desde, pelo menos, o Decreto nº 4022, de 1918; e as caixas de crédito mútuo desde o Decreto de 1 de Março de 1911 (Rodrigues, 2003a).

Neste período, a situação fiscal das cooperativas caracteriza-se por uma situação genérica de isenção, em aplicação do disposto no artigo 223º do Código Comercial (e, anteriormente, no artigo 21º da Lei Basilar de Andrade Corvo, de teor idêntico). A mais significativa limitação imposta pelo legislador deste período à situação genérica de isenção das cooperativas surge em 1933 com o Decreto nº 22513, ao estipular que a isenção concedida às cooperativas de consumo e de produção só se aplicava àquelas que negociassem exclusivamente com os seus associados, diploma legal que passou a ser dominado pelos cooperativistas da época ‘Lei Garrote’ (Almeida, 2005).

A partir dos **anos 50 até 1980** foi empreendida nesta década e no início da década de 60 uma reforma da legislação fiscal portuguesa, mantendo a pluralidade de impostos parcelares, mas visando, essencialmente, substituir a tributação dos chamados valores normais pela tributação de valores reais, substituição facilitada pela generalização das técnicas de contabilização e pela estabilidade da situação financeira do sector público (Rodrigues, 2003a).

Entre 1958 e 1965 foram publicados os Códigos da Sisa e do Imposto Sucessório, do Imposto de Capitais, da Contribuição Industrial, do Imposto Complementar, da Contribuição Predial, do Imposto sobre a Indústria Agrícola e do Imposto de Mais-valias. Não revogando expressamente o artigo 223º do Código Comercial, estes diferentes códigos fiscais passavam a introduzir disposições especificamente aplicáveis às cooperativas, que, na realidade, acabam por eliminar o efeito prático da isenção genérica constante do mencionado artigo 223º (Rodrigues, 2003a).

Deste modo, passa-se da *'regra-isenção'* para a *'regra-tributação'*. As exceções passam a ser clara e exaustivamente enunciadas (cooperativas agrícolas, de consumo, de habitação, de produção), e, quanto às operações com não associados, a tributação é plena (Rodrigues, 2003a). De qualquer modo, este é um período em que as cooperativas agrícolas continuam a beneficiar de um regime favorável, especificamente:

- Estão isentas de Contribuição Industrial e de Imposto Complementar, secção B, 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;
- Estão isentos de Impostos de Capitais, secção A, os rendimentos das cooperativas sujeitos a contribuição industrial, embora dela isenta;
- Estão isentas de Imposto sobre a Indústria Agrícola (isenção de escasso relevo, considerando-se no longo período em que a aplicação deste imposto esteve suspensa), as cooperativas que se dediquem à exploração agrícola, silvícola ou pecuária;
- Estão isentas de Imposto de Mais-valias, o ganho resultante de fusões ou incorporações de cooperativas agrícolas de que resulte uma outra cooperativa agrícola;
- Estão isentas de Imposto de Sisa, as transmissões resultantes de fusões ou incorporações de cooperativas agrícolas de que resulte uma outra cooperativa agrícola, bem como, a partir de 1975, as cooperativas de produção de pequenos agricultores e de trabalhadores rurais, nos processos em que exerçam o direito de preferência na transmissão inter-vivos do direito de propriedade sobre os prédios arrendados;
- Estão isentos de Imposto de Selo, os livros de escrituração e demais documentos e papeis, bem como os contratos que tiverem por objecto alfaias agrícolas, gados e sementes, ou o seu aluguer.

No período **1981 a 1988**, e em simultâneo com o Código Cooperativo, é publicado o Decreto-Lei nº 456/80, de 9 de Outubro (SEO, 1980), com entrada em vigor a partir de 1981, contendo o primeiro regime fiscal integrado e autónomo das empresas cooperativas. Nesse ano, retoma-se a filosofia de isenção genérica contida na Lei Basilar de Andrade Corvo e no Código Comercial, isentando, de tributação do rendimento todo o universo cooperativo, com escassas e pouco relevantes exceções, como:

- Resultados de cooperativas de consumos e de comercialização provenientes de operações com não associados;
- Resultados de cooperativas de produção operária, de serviços e de artesanato, quando, pelo menos, $\frac{3}{4}$ dos seus trabalhadores não sejam associados e se algum associado detiver mais de 10% do capital social da cooperativa (Almeida, 2005).

Nesta época, as cooperativas agrícolas, as caixas de crédito agrícola mútuo (para as quais se mantém em vigor o regime de 1914, na parte em que se mostre mais favorável) e as respetivas estruturas de grau superior, encontram-se isentas de:

- Contribuição Industrial;
- Imposto sobre a Indústria Agrícola;
- Imposto Complementar, secção B, e incidente sobre rendimentos sujeitos a contribuição predial e a imposto de capitais;
- Contribuição Predial, relativa aos prédios destinados ao exercício da atividade estatutária;

- Imposto de Capitais;
- Sisa, pela aquisição de quaisquer direitos sobre imóveis destinados a direta e imediata realização dos fins estatutários e nas transmissões resultantes de atos de fusão;
- Imposto sobre Sucessões e Doações;
- Imposto do Selo (isenção não plena, mas de vasto alcance).

No período **1989 a 1998**, o país confrontou-se com uma profunda reforma da tributação dos rendimentos (1988), uniformizando o sistema de tributações parcelares, promovendo a articulação da tributação do rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas e tendo igualmente presentes as soluções fiscais europeias, atenta a integração de Portugal na Comunidade Económica Europeia (CEE) (Rodrigues, 2003a).

Em 1988 são publicados, para vigorar a partir de 1989, os Códigos do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC) e da Contribuição Autárquica, este último em substituição da Contribuição Predial. No âmbito do IRC, tributam-se os factos anteriormente sujeitos a Contribuição Industrial, Imposto sobre Indústria Agrícola, Imposto Complementar, Imposto de Capitais e Imposto de Mais-valias.

Respeitando uma tendência *in & out*, caraterizadora da fiscalidade das empresas cooperativas de Portugal, a reforma de 1988 reintroduziu o princípio da ‘*regra-tributação*’, sendo as excepções enunciadas no artigo 11º do Código do IRC (AT, 2015a), em que, para além das cooperativas agrícolas, só se encontram isentas do IRC as cooperativas de habitação, de ensino, de solidariedade social, da operação operária e de artesanato. Quanto a estas duas últimas, definiu-se uma isenção fortemente condicionada a, entre outros factores, um volume anual de negócios inferior a €149.639,37 (valor em vigor de 2015 - AT, 2015a).

Em 1998 dá-se início a uma nova fase, com a aprovação do **Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC)**, através da Lei nº 85/98, de 16 de dezembro (AR, 1998), alterada pelo Decreto-Lei nº 393/99, de 1 de outubro (MF, 1999) e Lei nº 3-B/2000, de 4 de abril (AR, 2000a) Lei nº 30-C/2000, de 29 de dezembro (AR, 2000b) e Lei 53-A/2006, de 29 de dezembro (AR, 2006).

No EFC existiam dois aspetos claramente inovadores cuja importância importa salientar. Em primeiro lugar, a consagração de medidas de incentivo fiscal complementares das isenções. Em segundo lugar, a definição legal (conforme artigo 2º do EFC - AR, 1998) dos princípios gerais informadores do regime fiscal cooperativo, especificamente:

1º Princípio – Da autonomia e especialidade: o regime fiscal do setor cooperativo é autónomo e especial face ao regime fiscal geral e adaptado às especificidades do setor, retomando a situação de 1980;

2º Princípio – Da sujeição geral da atividade cooperativa a tributação: este princípio visa o desenvolvimento de uma política eficaz de fomento cooperativo, eliminando definitivamente a velha querela doutrinária presente no cooperativismo português, no sentido de afirmar que as cooperativas, não realizando lucros, seriam entidades ‘marginais’ à respetiva tributação, pelo que a sua posição face à tributação do rendimento seria, não de reivindicadas isenções, mas de reclamada não sujeição;

3º Princípio – Da não discriminação negativa: as cooperativas não poderão ser discriminadas negativamente face a outras entidades quando no desempenho de funções

idênticas; esta medida corresponde a idêntico princípio já enunciado no artigo 7º do Código Cooperativo (AR, 1996);

4º Princípio – Da discriminação positiva: o regime fiscal deverá, em função das prioridades de desenvolvimento socioeconómico, conceder um tratamento de apoio e incentivo ao setor cooperativo, como tradução dos correspondentes preceitos constitucionais.

Como disposições tributárias especiais, as cooperativas, ao abrigo do artigo 13º do EFC (AR, 1998), estão isentas de IRC, com exceção:

- dos resultados provenientes de operações com terceiros, de atividades alheias aos fins cooperativos e dos abrangidos pela tributação pelo lucro consolidado, resultados estes sujeitos a taxa geral de IRC (conforme nº 1 do artigo 13º do EFC - AR, 1998);
- das despesas confidenciais e não documentadas, sujeitas a taxa de 40% (conforme nº 4 do artigo 7º do EFC - AR, 1998);
- dos rendimentos sujeitos a IRC por retenção na fonte (prediais, de capitais, de mais valias), aos quais se aplicam, com carácter definitivo, as correspondentes taxas de retenção, desde que as cooperativas não tenham outros rendimentos sujeitos a IRC:
 - de IRC quanto aos apoios e subsídios financeiros de qualquer outra natureza atribuídos pelo Estado, como compensação pelo exercício de funções de interesse e de utilidade públicas (conforme nº 6 do artigo 7º do EFC - AR, 1998);
 - de contribuição autárquica incidente sobre o valor patrimonial dos imóveis destinados à sede e ao exercício de actividades que constituam o respectivo objecto social (conforme nº 2 do artigo 10º do EFC - AR, 1998);
 - de sisa, na aquisição de quaisquer direitos sobre imóveis destinados à sede e ao exercício de actividade que constituam o respectivo objecto social (conforme nº 1 do artigo 10º do EFC - AR, 1998);
 - de imposto sobre as sucessões e doações (conforme artigo 9º do EFC - AR, 1998);
 - de imposto do selo sobre os livros de escrituração e demais documentos e papeis, bem como nos atos preparatórios e nos necessários a constituição, de solução e liquidação, nos títulos de capital, títulos de investimento, obrigações ou outros títulos que emitirem, nos contactos que celebrarem quando o selo constitua seu encargo, estando ainda sujeitas a imposto de selo, pela taxa mínima nas letras e outros títulos de crédito em que intervenham na qualidade de sacador (conforme artigo 8º do EFC - AR, 1998).

Ainda, como incentivos fiscais das cooperativas, importa referir que:

- As despesas com educação e formação, em aplicação da respetiva reserva, serão considerados como custo para efeitos de IRC, no exercício em que sejam suportadas, em valor correspondente a 120% (conforme artigo 11º do EFC - AR, 1998);
- As cooperativas podem deduzir a matéria colectável, até ao limite de 50% do total da coleta (conforme artigo 12º do EFC - AR, 1998);
 - a) 20% dos montantes não provenientes de auxílio financeiro do Estado a fundo perdido, investidos em elementos do ativo imobilizado corpóreo afectos a persecução do seu objeto social, com exceção de viaturas ligeiras, mobiliário de outros bens de investimento não direta e imprescindivelmente associados à atividade económica prosseguida;

- b) 20% dos montantes que revertam para reserva legal, para além dos mínimos legal ou estatutariamente consignados;
- Nas operações de reorganização e reestruturação de cooperativas, designadamente através de ações de concentração e acordos de cooperação, realizados até 31 de Dezembro de 2005, são concedidos os seguintes incentivos fiscais (conforme artigo 19º do EFC - AR, 1998):
 - a) Isenção de sisa relativa à transmissão de imóveis necessários à operação de reorganização;
 - b) Não tributação em IRC da diferença entre as mais e as menos - valias resultantes da transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado, no âmbito da reorganização;
 - c) Isenção de imposto de selo, taxas, emolumentos e outros encargos legais devidos pelos atos inerentes ao processo de reorganização

Paralelamente, como incentivos fiscais aos membros das cooperativas, importa assinalar que:

- Em sede de IVA, e no que respeita às cooperativas agrícolas de transmissão ou mista com seções de transformação, o IVA incidente sobre as entregas dos produtos das respetivas explorações feitas pelos associados só é exigível no momento do recebimento do respetivo preço (conforme nº 1 do artigo 15º do EFC - AR, 1998);
- Os cooperadores podem deduzir ao seu rendimento coletável de IRS 25% das importâncias entregues para realização não obrigatória de capital social e para subscrição de títulos de investimento, com o limite anual de 498,80 € por agregado familiar e com a obrigação de os respetivos valores ficarem na posse das cooperativas por um período mínimo de três anos (conforme artigo 17º do EFC - AR, 1998).

Não obstante, **em 2011**, o EFC, criado pela Lei nº 85/98, de 16 de dezembro (AR, 1998), foi revogado pelo artigo 147º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro (AR, 2011), encontrando-se, atualmente, os benefícios às cooperativas estabelecidos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no seu artigo 66º-A do Capítulo XI (AT, 2015d). Na medida em que as cooperativas integram o sistema fiscal português, importa de seguida caracterizar as mesmas de acordo com cada um dos impostos em vigor.

No âmbito do **Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC)**, a alínea a) do nº 1 do artigo 2º do CIRC (AT, 2015a), são sujeitos passivos deste imposto:

“As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português”.

Nestes termos, verifica-se que as cooperativas são sujeitos passivos de imposto, como a generalidade das sociedades comerciais, não existindo neste diploma qualquer diferenciação para as cooperativas, ou seja sendo aplicável às mesmas as obrigações acessórias descritas na secção I do Capítulo VII do CIRC (AT, 2015a), bem como na determinação da matéria colectável e no pagamento do imposto.

Na determinação da base do imposto, a alínea a) do nº 1 do artigo 3º do CIRC (AT, 2015a) refere 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 ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, Industrial ou agrícola”.

Assim, importa distinguir 2 situações para as cooperativas:

- Exerce a título principal atividade de natureza comercial industrial ou agrícola;
- Não exerce a título principal atividade de natureza comercial industrial ou agrícola.

Tendo em conta a primeira situação, o n.º 2 do artigo 17.º do CIRC (AT, 2015a), refere que:

“os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período”.

Com efeito, sendo o lucro, para o IRC, a diferença entre o valor do património líquido no fim e no início de um determinado período (conforme n.º 2 do artigo 3.º do CIRC - AT, 2015a), aqui se incluem necessariamente os excedentes cooperativos.

Segundo Meira e Ramos (2014: 138), nas cooperativas são identificáveis 3 tipos de resultados:

“- os resultados cooperativos designados de excedentes correspondentes aos resultados provenientes da atividade económica desenvolvida entre a cooperativa e os seus membros(atividade cooperatizada);

- os resultados extracooperativos correspondentes aos resultados provenientes das operações com terceiros;

- e os resultados extraordinários, provenientes de atividade alheia ao fim social da cooperativa”.

No caso das cooperativas que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o que acontece, em parte, nas do ramo da solidariedade social, as mesmas são tributadas pelo rendimento global, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC (AT, 2015a):

“O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

Contudo, verificar-se-á que as cooperativas gozam de um regime fiscal mais favorável, isentando alguns ramos em termos de IRC. Também o n.º 1 do artigo 10.º do CIRC (AT, 2015a) prevê algumas isenções:

- As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa;
- As instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas;
- As pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

De referir que, para que alguns ramos cooperativos se enquadrem no âmbito deste artigo basta efetuarem um requerimento ao chefe da repartição de finanças local (conforme o n.º 2 do artigo 10.º do CIRC - AT, 2015a).

Para obtenção das isenções e demais benefícios previstos no **Estatuto dos Benefícios Fiscais** (conforme artigo 66.º-A do EBF - AT, 2015d), é necessário que qualquer cooperativa legalmente constituída obedeça ao disposto no n.º 1 do artigo 88.º do Código Cooperativo (AR, 1996: 3031):

“As cooperativas devem enviar à CASES duplicado de todos os elementos referentes aos actos de constituição e de alteração dos estatutos devidamente registados, bem como os relatórios de gestão e as contas de exercício anuais, após terem sido aprovados

pela respectiva assembleia geral, bem como o balanço social, quando, nos termos legais, forem obrigadas a elaborá-lo”.

Assim, em conformidade com o n.º 2 do artigo 87.º do mesmo código:

“À CASES compete ainda emitir, anualmente, credencial comprovativa da legal constituição e regular funcionamento das cooperativas (...)” (AR, 1996: 3031).

É importante referir que, para obtenção das isenções, as cooperativas dos diferentes ramos (agrícolas, culturais, consumo, habitação e construção, solidariedade social) devem ter contabilisticamente separado as atividades resultantes das operações efetuadas com cooperantes das operações provenientes de terceiros ou de atividades alheias aos próprios fins, uma vez que se está perante dois regimes fiscais distintos: tributação geral; e isenção definitiva.

Pelo que, o n.º 2 do artigo 66-A.º do EBF (AT, 2015d) refere que:

“Estão ainda isentas de IRC as cooperativas, dos demais ramos do sector cooperativo, desde que, cumulativamente:

- a) 75 % das pessoas que nelas auferiram rendimentos do trabalho dependente sejam membros da cooperativa;*
- b) 75 % dos membros da cooperativa nela prestem serviço efectivo.”*

Nestes casos, verifica-se isenção de IRC a todos os rendimentos, independentemente do tipo de atividade ou operações que lhe deram origem. O n.º 4 do artigo 66-A.º do EBF (AT, 2015d) refere que a isenção prevista no n.º 1 do mesmo artigo não se aplica aos rendimentos previstos no artigo 94.º do CIRC (AT, 2015a), pelo que se consideram estes rendimentos alheios ao objeto social das cooperativas.

Ainda se encontram isentos de IRC, de acordo com o n.º 6 do artigo 66-A.º do EBF (AT, 2015d):

- “a) Os apoios e subsídios financeiros ou de qualquer outra natureza atribuídos pelo Estado, nos termos da lei às cooperativas de primeiro grau, de grau superior ou às regiões cooperativas como compensação pelo exercício de funções de interesse e utilidade públicas delegados pelo Estado;*
- b) Os rendimentos resultantes das quotas pagas pelas cooperativas associadas a cooperativas de grau superior”.*

O mesmo artigo, no seu n.º 7 (AT, 2015d), estipula que são considerados como gasto fiscal, correspondendo a 120% do respetivo total, as despesas realizadas para a utilização das reservas de educação e formação cooperativa (em conformidade com o artigo 70.º do Código Cooperativo – AR, 1996). Para, no n.º 8, n.º 9 e n.º 12 (AT, 2015d) se encontrarem previstas isenções em outros impostos, como:

- Imposto Municipal de Imóveis (IMI) e Imposto Municipal sobre Transações de Imóveis (IMT), nos imóveis destinados à sua sede e ao exercício das atividades que constituam o objeto social;
- Imposto de Selo (IS), nos atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua seu encargo.

No âmbito do **Imposto sobre Valor Acrescentado**, o artigo 2.º do Código Cooperativo (AR, 1996) considera as cooperativas como ‘pessoas coletivas’, pelo que se concluir que todas elas se enquadram no artigo 2.º do CIVA (AT, 2015c), ou seja:

“pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação e serviços,

incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões livres, e bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde que esta ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas”.

Assim, concorda-se com Ribeiro e Santos (2013), ao defenderem que as cooperativas são organizações de economia social sujeitos passivos de IVA e praticantes de operações sujeitas a IVA nos termos gerais. Nesses termos, as mesmas podem beneficiar das isenções previstas no artigo 9º e 53º do CIVA (AT, 2015c), ao serem sujeitos passivos com volume de negócios inferior a 10.000 euros, em conformidade com o enquadramento de cada organização individualmente.

Dentro do artigo 9º do CIVA (AT, 2015c) têm-se isenções objectivas, estabelecidas em função da atividade e das operações praticadas, e isenções subjectivas, tendo em conta a natureza das entidades. A título de exemplo, como isenção subjetiva aplicada às cooperativas encontram-se, conforme o nº 34 do artigo 9º (AT, 2015c):

“as prestações de serviços efetuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores”.

No Quadro 2 descrevem-se as isenções objetivas aplicadas a alguns ramos do setor cooperativo em Portugal. Adicionalmente, o artigo 9º do CIVA também define isenções diretamente ligadas a entidades sem fins lucrativos, estando elas nos nº 8, nº 12, nº 13, nº 14 e nº 19 (AT, 2015c). Contudo, para efeitos destas isenções, o legislador considera, no artigo 10º do CIVA (AT, 2015c), que apenas:

“(…)são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;*
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;*
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;*
- d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.”*

Quadro 2. Isenções objetivas do artigo 9º do CIVA

Número	Caraterização	Ramo cooperativo aplicável
1 a 5	Prestações de serviços de saúde ou venda de equipamentos relacionados com saúde	Serviços e de produção operária
6	Atividades relacionadas com segurança e assistência social e transmissões de bens com elas conexas	Solidariedade social
7	Creches, jardim-de-infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças, e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou IPSS ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes	Solidariedade social e serviços
9 a 11	Serviços relacionados com educação ou ensino	Ensino, serviços e produção operária
15 a 17	Conjunto de atividade de âmbito cultural.	Culturais, serviços
25 e 26	Remoção de lixo ou funerária e de cremação	Serviços
27e 28	Operações e serviços bancários	Crédito
29	Operações de locação de imóveis	Habitação e serviços

Fonte: Adaptado de AT (2015c).

Por conseguinte, independentemente de as cooperativas serem designadas como ‘entidades sem fins lucrativos’, de acordo com o artigo 2º do Código Cooperativo (AR, 1996), as mesmas só beneficiarão das isenções previstas nos nº 8, nº 12, nº 13, nº 14 e nº 19 se se enquadrarem no preceito do artigo 10º do CIVA (AT, 2015c), apresentando o artigo 12º do mesmo Código os procedimentos a seguir caso as cooperativas pretendam renunciar a estas isenções.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em Portugal, as cooperativas gozam de um regime fiscal favorável, que se tem mantido quase inalterável desde o início do século XX, mais por inércia legislativa, do que por falta de necessidade de alterações. Com efeito, concorda-se com Raquel (2014), ao considerar que as sucessivas alterações legislativas não têm sido acompanhadas da indispensável reflexão sobre a configuração do regime fiscal e sobre a sua adaptação à realidade cooperativa. As cooperativas são sujeitos passivos da generalidade dos impostos que integram o sistema fiscal português, tornado-se necessária a respetiva análise em cada um dos impostos, para além do seu enquadramento no âmbito do EBF.

As conclusões da investigação identificam que o sistema cooperativo assenta em quatro caraterísticas distintas: variabilidade do capital social; variabilidade da composição societária; especificidade do objeto social, ou seja, satisfação, sem fins lucrativos, de necessidades económicas, sociais ou culturais dos cooperantes ou membros; e especificidade do ‘modo de gestão’, que se traduz na obediência aos princípios cooperativos e na entreatajuda e cooperação dos seus membros. Deste modo, será sobre estas caraterísticas diferenciadoras das cooperativas, relativamente a outras formas de organizações, que se impõe que, para além do diagnóstico da situação vigente, sejam propostos novos rumos e soluções alternativas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, B.J.M. (2005). O Sector Cooperativo em Portugal: Aspectos Económicos. *Revisores & Empresas*, janeiro-março.
- Alves, J.R.S. (2012). *O Desenvolvimento Socioeconómico do Sector Cooperativo Português: Estudo de Caso da Cooperativa Terra Chã e o Projecto Cotado na Bolsa de Valores Sociais de Lisboa*. Dissertação de Mestrado. Lisboa: ISCAL.
- Assembleia da República (AR, 1996). Lei nº 51/96, revê o Código Cooperativo. *Diário da República*, 208, I-A Série, 7 de Setembro: 3018-3032.
- Assembleia da República (AR, 1997). Lei nº 101/97, estende às cooperativas de solidariedade social os direitos, deveres e benefícios das instituições particulares de solidariedade social. *Diário da República*, 212, I Série-A, 13 de Setembro: 4917.
- Assembleia da República (AR, 1998). Lei nº 85/98, aprova o Estatuto Fiscal cooperativo. *Diário da República*, 289, I-A Série, 16 de dezembro: 6846-6849.
- Assembleia da República (AR, 2000a). Lei nº 3-B/2000, aprova o Orçamento do Estado para 2010. *Diário da República*, 82, I Série, 1.º Suplemento, de 4 de abril: 1466(66)-1466(384).
- Assembleia da República (AR, 2000b). Lei nº 30-C/2000, aprova o Orçamento do Estado para 2001. *Diário da República*, 299, I Série-A, de 29 de dezembro: 7492(140)-7492(649).
- Assembleia da República (AR, 2005). Lei Constitucional nº 1/2005, aprova a Sétima revisão constitucional. *Diário da República*, 155, I-A Série, 12 de Agosto: 4642-4686.
- Assembleia da República (AR, 2006). Lei nº 53-A/2006, aprova o Orçamento do Estado para 2007. *Diário da República*, 82, Suplemento, I Série, 29 de dezembro
- Assembleia da República (AR, 2011). Lei nº 64-B/2011, aprova o Orçamento do Estado para 2012. *Diário da República*, 250, Suplemento, I Série, 30 de dezembro: 5538(48)-5538(244).
- Assembleia da República (AR, 2012). Lei nº 66-B/2012, aprova o Orçamento do Estado para 2013. *Diário da República*, 252, I Série, 31 de dezembro: 7424(42)-7424(240).
- Assembleia da República (AR, 2013). Lei nº 30/2013, aprova a Lei de Bases da Economia Social. *Diário da República*, 88, I Série, 8 de maio: 2727
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015a). *Código do Imposto sobre o rendimento de Pessoas Coletivas*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/ [Acedido em: fevereiro de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015b). *Código do Imposto sobre o rendimento de Pessoas Singulares*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/index_irs.htm [Acedido em: fevereiro de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015c). *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm [Acedido em: fevereiro de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015d). Estatuto dos Benefícios Fiscais. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/index_ebf.htm [Acedido em: fevereiro de 2015].
- Bandeira, A. e Meira, D. (2015a). A Inadequação do Enquadramento Contabilístico das Cooperativas em Portugal I. *Revista TOC*, 179: 42-47.
- Bandeira, A. e Meira, D. (2015b). A Inadequação do Enquadramento Contabilístico das Cooperativas em Portugal II. *Revista TOC*, 180: 46-50.
- Cooperativa António Sérgio para a Economia Social (CASES, 2012). *GeraçãoCoop: Despertar para o Cooperativismo*. Lisboa: CASES.
- Instituto António Sérgio do Sector Cooperativo (INSCOOP, 1980). *Introdução ao Cooperativismo*. Lisboa: INSCOOP.
- Instituto António Sérgio do Sector Cooperativo (INSCOOP, 2004). *Módulo 2: Contexto Histórico e Social das Cooperativas*. Lisboa: INSCOOP.
- Instituto Nacional de Estatística (INE, 2011). *Conta Satélite da Economia Social 2010*. Lisboa: INE.

- Leite, J. S. (2012). *Princípios cooperativos*. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda.
- Leite, J. S. (2011). *Passado e presente do cooperativismo português. Regime jurídico*. Conferência apresentada em Buenos Aires. Disponível em: http://www.cases.pt/0_content/actividades/Seminar_confer/conferencia_argentina.pdf.
- Meira, D.A. (2009). *O Regime Económico das Cooperativas no Direito Português: O Capital Social*. Porto: Vida Económica.
- Meira, D.A. (2012). *Jurisprudência Cooperativa Comentada: Obra Coletiva de Comentários a Acórdãos da Jurisprudência Portuguesa, Brasileira e Espanhola*. Lisboa: Imprensa Casa da Moeda.
- Meira, D.A. (2013). A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa. Do Projeto ao texto Final. *CIRIEC-España-Revista Jurídica*, 24/2013: 1-32.
- Meira, D.A. e Ramos, M.E. (2014). *Governança e Regime Económico das Cooperativas: Estado da arte e linhas de reforma*. Porto: Vida Económica.
- Ministério da Agricultura (MA, 1939). Decreto-Lei nº 29494, regulamenta a constituição dos Grémios e Casas da Lavoura. *Diário do Governo*, 67, I Série, 22 de março: 184.
- Ministério da Agricultura do Desenvolvimento Rural e das Pescas (MADRP, 1999) Decreto-lei nº 335/99, estabelece o Regime Jurídico das Cooperativas Agrícolas. *Diário da República*, 194, I Série, 20 de agosto: 5559-5563.
- Ministério da Agricultura do Desenvolvimento Rural e das Pescas (MADRP, 2001) Decreto-lei nº 23/2001, altera o Regime Jurídico das Cooperativas Agrícolas. *Diário da República*, 25, I Série, 30 de janeiro: 484-485.
- Ministério das Finanças (MF, 1998). Decreto-Lei nº 343/98, aprova a substituição do escudo pelo euro. *Diário da República*, 257, I Série 6 de novembro: 5939-5946.
- Ministério das Finanças (MF, 1999). Decreto-Lei nº 393/90, altera o artigo 17.º da Lei nº 85/98, de 16 de Dezembro, que aprova o Estatuto Fiscal Cooperativo. *Diário da República*, 230, I Série, 1 de outubro: 6718.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009). Decreto-Lei nº142/2009, aprova o Regime Jurídico do Crédito Agrícola. *Diário da República*, 114, I Série 16 junho: 3670-3688.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública e da Justiça (MFAPJ, 2006). Decreto-Lei nº 76-A/2006, alteração à Lei Orgânica dos Serviços dos Registos e do Notariado. *Diário da República*, 63, I Série 29 de março: 2328(2)-2328(190).
- Ministério do Planeamento e Coordenação Económica (MPCE, 1975). Decreto-Lei nº 349/75, cria, junto do Ministro para o Planeamento e Coordenação Económica, a Comissão de Apoio às Cooperativas e define as suas competências e composição. *Diário do Governo*, 152, I Série, 4 de julho: 931+.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade (MTS, 1998). Decreto-Lei nº 7/98, as cooperativas de solidariedade social e as suas organizações de grau superior regem-se pelas disposições do presente diploma e nas suas omissões pelas do Código Cooperativo. *Diário da República*, 12, I Série, 15 de janeiro: 163-165.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade (MTS, 1999a). Decreto-Lei nº 131/1999, alterações ao código cooperativo devido à substituição do escudo pelo euro. *Diário da República* 93, I Série 21 de abril: 2112-2113.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade (MTS, 1999b). Decreto-Lei nº 502/99, estabelece o regime jurídico das cooperativas do ramo de habitação e construção *Diário da República*, 270, I Série, 19 de novembro: 8233+.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade (MTS, 1999c). Decreto-Lei nº 522/99, estabelece o regime jurídico das cooperativas de consumo *Diário da República* 286, I Série, 10 de dezembro: 8704.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade (MTS, 1999d). Decreto-Lei nº 523/99, estabelece o regime jurídico das cooperativas do ramo de comercialização *Diário da República*, 286, I Série, 10 de dezembro: 8233+.

- Ministério do Trabalho e da Solidariedade (MTS, 2001). Decreto-Lei nº 108/2001, alterações ao código cooperativo. *Diário da República*, 82, I Série 7 de outubro: 2040-2041.
- Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social (MTSS, 2009). Decreto-Lei nº 282/2009, criação da Cases – Cooperativa António Sérgio para Economia Social. *Diário da República*, 194, I Série 7 de outubro: 7346-7349.
- Namorado, R. (2000). *Introdução ao Direito Cooperativo: Para uma expressão jurídica da cooperatividade*. Coimbra: Edições Almedina.
- Namorado, R. (2013). *O essencial sobre cooperativas*. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1976). Decreto-Lei nº 902/76, cria na Presidência do Conselho de Ministros o Instituto António Sérgio do Sector Cooperativo (INSCOOP) e aprova o respectivo estatuto, que se publica em anexo. *Diário da República*, 303, I Série, Suplemento, 31 de dezembro: 2900-(2)+
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1980). Decreto-Lei nº 454/80, aprova o Código Cooperativo. *Diário da República*, 234, I Série-A, 9 de outubro: 3225.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1981a). Decreto-Lei nº 303/81, regula as cooperativas de artesanato. *Diário da República*, 261, I Série, 12 de novembro: 2991+.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1981b). Decreto-Lei nº 309/81, regula as cooperativas de produção operária. *Diário da República*, 264, I Série, 16 de novembro: 3019+.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1981c). Decreto-Lei nº 312/81, regula as cooperativas de pescas. *Diário da República*, 266, I Série, 18 de novembro: 3059+.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1981d). Decreto-Lei nº 313/81, regula as cooperativas de cultura. *Diário da República*, 267, I Série, 19 de novembro: 3064+.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1981e). Decreto-Lei nº 323/81, regula as cooperativas de serviços. *Diário da República*, 279, I Série, 4 de dezembro: 3172+.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 1982). Decreto-Lei nº 441-A/82, estabelece disposições relativas às cooperativas de ensino. *Diário da República*, 257, I Série, 6 de novembro: 3742+.
- Presidência do Conselho de Ministros (PCM, 2004). Decreto-Lei nº 454/80, aprova a alterações ao código cooperativo. *Diário da República*, 195, I Série-A, 19 de agosto: 5404-5405.
- Raquel, S.C.J. (2014). *O Regime Fiscal Cooperativo – Análise Crítica e Desafios*. Dissertação de Mestrado. Porto: ISCAP.
- Ribeiro, F. e Santos, S. (2013). *A Fiscalidade e as Organizações de Economia Social*. Porto: Vida Económica.
- Rodrigues, J. (2003a). *Módulo 4: Regime Fiscal das Cooperativas*. Lisboa: INSCOOP.
- Rodrigues, J. (2003b). *Regime Jurídico das Cooperativas Portuguesas*. Lisboa: INSCOOP.
- Santos, F.; Oliveira, S. e Daniel, A. (2007). *O que é o Empreendedorismo Social?* Working Paper. Disponível em: <http://www.ua.pt/incubadora/PageText.aspx?id=5794> [Acedido em: Fevereiro/2015].
- Secretaria de Estado do Orçamento (SEO, 1980). Decreto-Lei nº 456/80, Adota medidas fiscais para as cooperativas. *Diário da República*, 234, I Série, 9 de outubro: 3267-3268.