

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA SOCIAL EM PORTUGAL

THE SOCIAL ECONOMY TAX REGIME IN PORTUGAL

Ana Paula Rocha

Professora Adjunta Convidada

CEOS.PP, ISCAP, Polytechnic of Porto

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3259-9436>

RESUMO

O estímulo e o desenvolvimento da economia social são reconhecidos como valores de interesse geral em Portugal, razão pela qual se encontra legalmente prevista a necessidade de fomento deste setor de atividade por parte dos poderes públicos, designadamente por via da consagração de um estatuto fiscal mais favorável para as entidades que o integram. O objetivo fulcral do presente trabalho dirige-se a analisar e a refletir de forma crítica sobre este estatuto fiscal ao nível da tributação do rendimento, do consumo e do património, de forma a compreender se a respetiva estrutura e principais regras vão de encontro às especificidades organizacionais, jurídicas e contabilísticas das diferentes entidades que compõem este setor, sem ferir os princípios da justiça e da igualdade tributárias.

PALAVRAS CHAVE: Economia social, regime fiscal, tributação, benefícios fiscais, mecenato empresarial.

Como citar este artigo/How to cite this article: PAULA ROCHA, Ana (2023): "A tributação da Economia Social em Portugal", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 44, pp. 349-386. DOI: <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-JUR.44.27637>

ABSTRACT

The encouragement and development of the social economy are recognized as values of general interest in Portugal. Therefore, the promotion of the social economy by the Portuguese public authorities is legally foreseen, namely through the provision of a more favorable tax status for the non-profit entities. The main objective of this work is to critically analyze and reflect on this tax status, in order to understand if the structure and main rules regarding the income' taxation, the value added' taxation and the real estate' taxation take into account the organizational, legal and accounting specificities of the different non-profit' entities and if they respect the principles of justice and tax equality.

KEYWORDS: Social economy, tax regime, taxation, tax benefits, business patronage.

CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS: H20, I30, K0.

EXPANDED ABSTRACT

The main objective of this work is to critically analyze and reflect on the Portuguese tax regime applicable to the non-profit entities, in order to understand if the structure and the main rules provided in this regime – mainly, in what concerns to the corporate income taxation (in Portuguese, “Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”: IRC), to the value added taxation (“Imposto sobre o Valor Acrescentado”: IVA) and to the real estate taxation (“Imposto Municipal sobre Imóveis”: IMI and “Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis”: IMT) – take into account the organizational, legal and accounting specificities of the different non-profit entities and if they respect the fundamental principles of tax justice and tax equality (which are tax principles embedded in the idea of generality or universality, according to which all the citizens and legal persons are bound to the duty to pay taxes, and in the idea of uniformity, which requires that this duty shall be measured by one only criteria: the ability to pay’ criteria).

In fact, the encouragement and development of the social economy are recognized, in Portugal, as values of general interest; therefore, the promotion of the social economy by the Portuguese public authorities is legally foreseen, namely through the provision of a more favorable tax status for the non-profit entities. However, it shall be stressed that the use of tax benefits must always be in line with the fundamental principles of tax justice and equality referred above, which means, in the case of the non-profit entities, that the use of those benefits must take into account the substrate and the nature of each beneficiary entity, in order to assess the degree of intensity with which it pursues objectives of general, public or mutual interest (which can be measured, for example, by analyzing whether the entity carries out activities with a scope aimed to the development of these purposes).

To this extent, we understand that the Portuguese legislation currently in force is adequate when it prioritizes the attribution of tax benefits to the non-profit entities that do have a qualified legal status, such as the status of the Private Institutions of Social Solidarity (in Portuguese, “Instituições Particulares de Solidariedade Social”: IPSS) or the status of public utility persons that pursue, exclusively or predominantly, scientific, cultural, charity, assistance, beneficence, social solidarity, defense of the environment or agro-food interprofessionalism’ purposes (although the use of tax benefits by other types of non-profit entities is not completely prohibited). Since the administrative attribution of such status depends on the effective pursuit of purposes of public or general interest by the beneficiary entities, this circumstance seems to be adequate to reveal that the corresponding attribution of tax advantages to those entities is effectively aimed to protect and promote relevant public interests (e.g., extra-tax interests), in compliance with the aforementioned principles of justice and equality in taxation.

On the contrary, we understand that the Portuguese tax legislation currently in force regarding the cooperatives must be revised, as in this context (and particularly in what concerns to the income taxation) there is a mismatch between the tax regime and the aim to protect the cooperative' mutuality zone, which calls for the introduction of legislative changes. In fact, and highlighting some of the most significant aspects, the obligation to globally subject cooperative surpluses to taxation, i.e., without any measurement regarding their effective return to cooperators, is not in line with the mutualistic and non-profit purpose pursued by those entities. Likewise, the tax regime provided in the article 66.º-A of the Portuguese Statute of Tax Benefits (in Portuguese, "Estatuto dos Benefícios Fiscais": EBF) not only does not promote the protection of the cooperative' mutuality zone, as it introduces legal uncertainty in what concerns to the interpretation of the types of cooperative' gains or results that shall be considered as included within the scope of the tax benefit (being even possible to verify that this regime ends up promoting the "demutualization" of certain types of cooperatives).

We are also concerned about the existence of several exceptions to the "basic" tax regime built by the Portuguese tax legislator for the social economy sector, including the wide scope of the real estate exemption applicable to specific entities (as it is the case of the *Santas Casas da Misericórdia*), the value added tax exemptions provided in "ad hoc" legislation (as it happens with the transfers of goods and the provision of services made by youth associations registered in the National Register of Youth Associations (in Portuguese, "Registo Nacional do Associativismo Jovem"), and the possibility of total or partial reimbursement of the value added tax incurred by the Private Institutions of Social Solidarity, without providing the same possibility to the legal persons with public utility status (for example), not to mention the apparent inapplicability of autonomous taxation on the costs incurred by social economy entities with cars up to five seats and motorcycles (unlike most companies based in Portugal for tax purposes). It is therefore important to rethink the existence and the extent of these exceptions, considering that their legal provision, combined with the legislative dispersion that currently is verified amongst the tax legislation applicable to the social economy in Portugal, naturally harms the unit of the legal system, the purpose for which the benefits are granted and the observance of the fundamental principles of taxation.

Finally, and in what concerns to the tax mechanisms and benefits created by the Portuguese tax legislator in order to promote the attribution of donations by corporations to non-profit organizations (which are called, in Portuguese, "mecenato empresarial"), while recognizing its vital importance for the financing of the non-profit sector, we believe that it is important to keep this system immune from abusive tax planning. In our opinion, the provision of a closed list of beneficiary entities in the Portuguese Statute of Tax Benefits and the requirement to comply with various declarative obligations would be very important in this context.

SUMARIO

1. Introdução. 2. Contexto geral do regime fiscal aplicável ao setor da economia social em Portugal. 3. Tributação das entidades da economia social em sede de IRC. 3.1. Regime de IRC aplicável às cooperativas. 3.2. Regime de IRC aplicável às demais entidades da economia social. 4. Tributação das entidades da economia social em sede de IMI e de IMT. 5. Tributação das entidades da economia social em sede de IVA. 6. Mecenato empresarial. 7. Conclusões. Bibliografia.

1. Introdução

O trabalho que se segue visa refletir sobre a estrutura e as principais regras do regime fiscal aplicável ao setor da economia social no ordenamento jurídico português.

O tema a cuja análise nos propomos é amplo e difícil, o que resulta, desde logo, da amplitude e da dificuldade das matérias que o compõem. Com efeito, a nossa atenção irá focar-se, nas próximas linhas, num tema que entrecruza a já conhecida vastidão e complexidade do sistema fiscal português com a diversidade e a heterogeneidade das organizações que compõem o setor da economia social, o que naturalmente aporta dificuldades importantes não só ao legislador fiscal como, de igual forma, aos intérpretes e aplicadores do texto da lei. Reconhecendo a existência destas dificuldades, o objetivo fulcral do presente trabalho dirige-se a analisar e a refletir de forma crítica sobre a coluna vertebral do regime fiscal português aplicável à economia social, de forma a compreender se a respetiva estrutura e principais regras vão de encontro às especificidades organizacionais, jurídicas e contabilísticas das diferentes entidades que compõem este setor. Em particular, e por força das limitações decorrentes da dimensão máxima a que nos encontramos subordinados, a nossa análise dirigir-se-á:

- A examinar os aspetos fundamentais que a este respeito se levantam em sede dos principais impostos atualmente vigentes em Portugal, a saber: o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, “IRC”), o Imposto Municipal sobre Imóveis e o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (doravante, “IMI” e “IMT”, respetivamente) e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, “IVA”); e

- A refletir, ainda que brevemente, sobre o regime fiscal aplicável ao mecenato empresarial, face à sua importância no que ao financiamento das entidades da economia social respeita.

Sabendo-se que são ainda escassos os estudos científicos desenvolvidos, em Portugal, a respeito da fiscalidade da economia social (Fernandes, 2022: 15), procuraremos com este trabalho aportar um contributo sério e objetivo para a compreensão e discussão do panorama geral português no que à tributação do rendimento, do património e do consumo se refere. E para que o possamos fazer da melhor forma, importa começar por explicar e enquadrar diversas questões prévias, as quais se revelam essenciais para uma profícua reflexão sobre o tema a que nos propomos.

2. Contexto geral do regime fiscal aplicável ao setor da economia social em Portugal

O conceito de *economia social* é “um conceito aberto e em construção” (Meira, 2013: 8), não existindo um recorte dogmático universal e concreto do âmbito e dos limites de tal conceito (Silva & Soares, 2015: 31, 32 e 35)¹. Contudo, com a aprovação e a entrada em vigor da Lei de Bases da Economia Social (Lei n.º 30/2013, de 8 de maio – doravante, “LBES”), foi dado um importante passo para a delimitação jurídica deste conceito em Portugal (Namorado, 2014: 7), por via da adoção de uma técnica legislativa combinada que complementou “a definição de economia social constante do art. 2.º [da LBES] por uma enumeração aberta das entidades da economia social (art. 4.º) e pela enunciação dos seus princípios orientadores (art. 5.º)” (Meira, 2013: 8).

Como tal, quando nos debruçamos sobre o enquadramento fiscal da economia social em Portugal, importa tomar em consideração a noção que deriva da LBES. Nos termos desta noção, *economia social* é a expressão que designa o conjunto das atividades económico-sociais que tenham por finalidade prosseguir o interesse geral da sociedade², verificando-se ainda cumulativamente que:

1. É inclusivamente conhecida a existência de um debate doutrinal sobre a prevalência da expressão economia social face a “expressões concorrentes”, tais como terceiro setor e economia solidária. Para uma síntese objetiva e rigorosa de tal debate vide Namorado (2014: 12 e 13).

2. O que, nos termos da lei, pode ser levado a cabo de forma direta ou indireta, neste último caso através da prossecução dos interesses dos membros, utilizadores e beneficiários das entidades que integram o setor da economia social (quando tais interesses sejam socialmente relevantes).

- Aquelas atividades são livremente levadas a cabo pelo conjunto heterogéneo de entidades enumeradas no art. 4.º da LBES, designadamente as cooperativas, as associações mutualistas, as misericórdias, as fundações, as instituições particulares de solidariedade social (doravante, “IPSS”) e as associações com fins altruísticos que atuem no âmbito cultural, recreativo, do desporto e do desenvolvimento local;
- Tais entidades respeitam os princípios orientadores previstos no art. 5.º da LBES, de entre os quais se destaca o primado das pessoas e dos objetivos sociais; a conciliação entre o interesse geral e o interesse dos membros, utilizadores ou beneficiários; o respeito pelos valores da solidariedade, da igualdade e da não discriminação, da coesão social, da justiça e da equidade, da transparência, da responsabilidade individual e social partilhada e da subsidiariedade e a afetação dos excedentes à prossecução de finalidades de interesse geral (sem prejuízo do respeito pela especificidade da distribuição dos excedentes, própria da natureza e do substrato de cada entidade da economia social, constitucionalmente consagrada); e que
- Tais entidades constam da base de dados permanente e atualizada do setor português da economia social, disponível em <https://basededadosocial.pt/>.

Ora, face ao papel fundamental desempenhado pelas entidades da economia social no apoio a crianças e jovens, na proteção dos cidadãos na doença, na deficiência, na velhice e na invalidez, no desenvolvimento do conhecimento médico e científico, na resolução dos problemas habitacionais, ambientais, educacionais e de consumo das populações, entre tantas outras situações de intervenção social e económica levados a cabo por aquelas entidades (Amorim, 2011: 181), o legislador português veio expressamente reconhecer que o estímulo e o desenvolvimento deste setor de atividade devem ser tomados como valores de interesse geral – o que, a nosso ver, se coaduna com a expressa previsão constitucional de muitos dos referidos vetores de ação como direitos económicos, sociais e culturais de cariz fundamental no Título III, da Parte I, da Constituição da República Portuguesa. Nesta medida, encontra-se legalmente prevista a necessidade de fomento da economia social por parte dos poderes públicos, designadamente por via da consagração “de um estatuto fiscal mais favorável”, “definido por lei em função d[o] substrato e natureza” das entidades que integram tal setor (cfr. os arts. 10.º e 11.º da LBES). Este *estatuto fiscal* traduz, pois, uma forma clara de intervenção estadual na economia e na sociedade, erigindo-se como um instrumento público de fomento e de proteção das organizações da economia social. Numa palavra, o regime fiscal da economia social situa-se no contexto de uma clara adoção de políticas que visam a “prossecução de objetivos económicos

e sociais por via fiscal” (Nabais, 2021: 405) –comumente designadas de políticas ou medidas fiscais de natureza extrafiscal– e que, neste caso concreto, se dirigem a fomentar as atividades económico-sociais de interesse geral a que anteriormente aludimos³. Contudo, a adoção destas medidas de natureza extra-fiscal deverá sempre respeitar os limites impostos pela dogmática dos benefícios fiscais.

Como se sabe, os benefícios fiscais constituem uma derrogação das regras gerais de tributação, razão pela qual configuram vantagens fiscais de natureza excepcional instituídas, nos termos do n.º 1 do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho – doravante, “EBF”), “para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”. Consequentemente, sem objetivos que as fundamentem, tais vantagens não podem ser verdadeiramente apelidadas de *benefícios fiscais*, antes constituindo, nas palavras de Pereira (2014: 412 a 414), “um privilégio que, face ao princípio da igualdade, não tem razão de ser”, não sendo possível conceber “um benefício fiscal que não seja um meio de atingir um fim assumido de valor hierarquicamente superior ao da igualdade de todos os contribuintes”⁴.

Nesta medida, importa procurar que a concessão de benefícios fiscais se coadune com os fundamentais princípios da justiça e da igualdade na tributação, de forma a *i*)

3. Uma palavra especial importa dirigir, neste contexto, às cooperativas. No caso das cooperativas, a consagração de um regime fiscal mais favorável não deriva apenas do disposto na LBES, mas também de expressa previsão constitucional. Com efeito, a al. f) do art. 80.º da Constituição da República Portuguesa determina que a “organização económico-social assenta [na] proteção do setor cooperativo e social de propriedade dos meios de produção” e o n.º 2 do art. 85.º da Lei Fundamental dispõe que a “lei definirá os benefícios fiscais e financeiros das cooperativas, bem como condições mais favoráveis à obtenção de crédito e auxílio técnico”. Ora, o conceito jurídico de cooperativa encontra-se atualmente previsto no n.º 1 do art. 2.º do Código Cooperativo (Lei n.º 119/2015, de 31 de Agosto – doravante, “CCoop”), nos termos do qual as “cooperativas são pessoas coletivas 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”. O escopo das cooperativas deve, pois, ser mutualista, o que significa que a respetiva atividade deve ser orientada para os seus membros, que são os destinatários principais das atividades sociais e económicas que as cooperativas desenvolvem e nas quais eles devem ativamente participar, ao abrigo do disposto na al. c) do n.º 2 do art. 22.º do CCoop (assim, *vide* Bandeira, Meira & Alves, 2017: 39, Tracana & Dias, 2020: 7 e 30 e Rocha, 2023: 107). Segundo entendemos, o estatuto fiscal das cooperativas deve dirigir-se a fomentar e proteger as cooperativas que funcionem em harmonia com o referido modelo mutualista, face à função social especialmente importante que este modelo aporta (Meira, Aguiar & Raquel, 2016: 14 e Rocha, 2023: 110). É precisamente por este motivo que, a nosso ver, o n.º 16 do art. 66.º-A do EBF consagra expressamente que “as isenções e demais benefícios previstos neste artigo aplicam-se às cooperativas (...) constituídas, registadas e funcionando nos termos do Código Cooperativo e demais legislação aplicável”, o que significa que tais benefícios fiscais apenas podem ser aplicados às cooperativas que se constituam e funcionem em harmonia com o modelo mutualista.

4. Precisamente neste sentido, o n.º 3 do art. 14.º da Lei Geral Tributária dispõe que “a criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da despesa fiscal” subjacente.

garantir que tal concessão se dirige *efetivamente* a fomentar a realização de atividades de verdadeiro interesse público e geral por parte das entidades da economia social e, paralelamente, a *ii*) obviar que tais benefícios redundem numa via para a prática de planeamento fiscal abusivo, designadamente através da utilização das entidades da economia social com o exclusivo ou principal propósito de obtenção abusiva de vantagens fiscais⁵. E é precisamente por este motivo que, conforme defenderemos ao longo do presente trabalho, a atribuição de benefícios fiscais ao setor português da economia social:

- Deve encontrar-se associada à efetiva prossecução do objeto social definido nos estatutos da organização beneficiária (pressupondo que tal objeto assume um interesse geral, público ou mutualista) e à efetiva realização de atividades com um escopo dirigido ao desenvolvimento de tal objeto; e
- Não deve ser legislativamente consagrada ou administrativamente concedida *em bloco* (*i.e.*, em termos amplos ou gerais), pois que a heterogeneidade das entidades que integram o setor da economia social recomenda que a atribuição dos benefícios tenha em conta o “grau de intensidade da prossecução de objetivos de interesse geral” (Meira, 2013: 23), no contexto de uma avaliação seletiva em função do substrato e da natureza de cada entidade (no mesmo sentido, Aguiar, 2016: 167).

Tudo quanto vem de ser dito traduz a nossa posição de que não é possível, desejável nem recomendável a aprovação de um estatuto fiscal único aplicável, em massa, ao setor da economia social, uma vez que é necessário atender às *nuances* de cada entidade que o integra no que ao respetivo regime jurídico e contabilístico respeita – e não apenas no que se refere aos benefícios fiscais aplicáveis, mas também no que respeita às próprias regras atinentes à incidência e ao cálculo dos impostos. De facto, e seguindo o pensamento de Fernandes (2022: 39), “existem diferenças de cariz institucional e orgânico relevantes entre as [entidades da economia social,] de tal forma que se afiguraria difícil a sua integração num único regime com regras e princípios relativamente uniformes”. Embora reconheçamos que a inexistência de tal estatuto único pode, num primeiro momento, dificultar a interpretação e a aplicação da lei fiscal portuguesa no que às entidades da economia social respeita –para o que não é despendianda a (ainda) pouca literatura existente neste domínio (Fernandes, 2022: 15)

5. Como bem observa Aguiar (2016: 166 e 167), a consagração dos benefícios fiscais não deve ter apenas “como pressuposto dogmático [a] realização de um interesse público com um valor jurídico-constitucional demonstrado”, sendo ainda necessário *i*) provar que tais benefícios são eficazes na prossecução desse interesse e *ii*) prevenir que os mesmos sejam utilizados “abusivamente”.

e a dispersão legislativa que atualmente se verifica a este nível em Portugal⁶–, importa garantir que este regime fiscal toma em linha de conta as diferenças de cariz orgânico, contabilístico e jurídico das entidades que compõem o setor. Numa palavra, importa reconhecer com Namorado (2014: 11) que a economia social é, metaforicamente, “como uma galáxia constituída por constelações distintas, as quais, por sua vez, se desdobram em tipos diferenciados de entidades”, devendo tais distinções e diferenças ser relevadas no momento da consagração do regime fiscal aplicável a este setor de atividade.

É precisamente por força desta constatação que, na esteira de Fernandes (2022: 40 e 41), veremos ao longo do presente trabalho que as tarefas de interpretação e de aplicação do regime fiscal aplicável à economia social devem basear-se em duas grandes *orientações* ancoradas nas características comuns de algumas das *constelações* de entidades que compõem este setor. Nesta medida, para a realização de tais tarefas de interpretação e aplicação importa:

1. Compreender se a entidade da economia social detém algum estatuto especial ou estatuto qualificado, como é o caso do estatuto de IPSS ou de pessoa coletiva de utilidade pública⁷. Uma vez que a atribuição administrativa de um destes estatutos qualificados depende da efetiva prossecução, por parte da organização beneficiária, de finalidades de interesse público ou geral (o mesmo se dizendo

6. Embora defendamos não ser recomendável a aprovação de um estatuto fiscal único aplicável, em bloco, ao setor da economia social, tal circunstância não permite justificar, a nosso ver, a dispersão legislativa que atualmente se verifica ao nível da legislação fiscal aplicável a este setor da economia em Portugal. Com efeito, o regime fiscal e contributivo aplicável às organizações da economia social encontra-se disperso pelos mais variados diplomas legais de índole tributária atualmente vigentes em Portugal (ao contrário do que acontece noutros ordenamentos jurídicos, nomeadamente no ordenamento jurídico espanhol, onde esta disciplina se encontra essencialmente prevista na *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*), o que claramente dificulta o conhecimento e a compreensão globais do regime fiscal aplicável, em Portugal, às entidades da economia social.

7. Ao abrigo dos arts. 1.º e 1.º-A do Estatuto Jurídico das IPSS (Decreto-Lei n.º 172-A/2014, de 14 de novembro), são IPSS “as pessoas coletivas, sem finalidade lucrativa, constituídas exclusivamente por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de justiça e de solidariedade, contribuindo para a efetivação dos direitos sociais dos cidadãos”, nomeadamente ao nível do apoio à infância e juventude, à família, às pessoas idosas, às pessoas com deficiência e incapacidade, entre outras respostas sociais. Por sua vez, e de acordo com o art. 4.º da recente Lei-quadro do Estatuto de Utilidade Pública (Lei n.º 36/2021, de 14 de junho), este estatuto pode “ser atribuído às pessoas coletivas que prossigam fins de interesse geral, regional ou local e que cooperem, nesse âmbito, com a administração central, regional ou local”, considerando-se como fins relevantes para a atribuição deste estatuto, nomeadamente, o desenvolvimento local, a solidariedade social, o ensino ou educação, a saúde, a cidadania, igualdade e não discriminação, defesa dos direitos humanos ou apoio humanitário, o ambiente, património natural e qualidade de vida, os setores histórico, artístico ou cultural, entre outros.

- quanto à manutenção do estatuto), tal circunstância revela-se apta a admitir que a correspondente atribuição de vantagens fiscais se dirige efetivamente a proteger e a promover interesses públicos extra-fiscais relevantes, em respeito pelos princípios da justiça e da igualdade na tributação;
2. Compreender se a organização assume a forma jurídica de cooperativa, uma vez que, na sequência do que tivemos já oportunidade de referir a respeito do modelo de funcionamento mutualista destas entidades, o respetivo regime jurídico e contabilístico aporta especificidades importantes que determinam a construção de um regime fiscal diferenciado em sede de vários impostos.

Atendendo a estes critérios, procuraremos –como demos já conta na nossa Introdução– apresentar a estrutura e as principais regras atinentes ao regime fiscal da economia social atualmente vigente em Portugal, sendo nosso intuito *i)* refletir de forma crítica sobre a adequação de tal estrutura e *ii)* evidenciar os principais aspectos de debate em sede de tributação do rendimento, do consumo e do património. Avancemos, então.

3. Tributação das entidades da economia social em sede de IRC⁸

Em termos gerais, o IRC é um imposto direto que incide sobre os resultados obtidos num determinado período de tributação pela generalidade das pessoas coletivas, visando essencialmente tributar o *rendimento real* ou *efetivo* destas entidades, conforme decorre do disposto no art. 1.º do Código do IRC (doravante, “CIRC”) e no n.º 2 do art. 104.º da Constituição da República Portuguesa. No que ao setor da economia social concretamente respeita, as organizações que tenham a sua sede ou direção efetiva em território português são consideradas como sujeitos passivos residentes, sendo sujeitas a tributação em Portugal pelo seu *worldwide income*, *i.e.*, por todos os resultados anualmente obtidos dentro ou fora do território nacional (al. a), do n.º 1 do art. 2.º e art. 4.º do CIRC)⁹. Contudo, e apesar deste âmbito alargado

8. Para uma análise abrangente das regras que regem atualmente o IRC em Portugal *vide* Courinha (2019).

9. As entidades cuja sede ou direção efetiva se localiza fora do território português serão consideradas como sujeitos passivos não residentes sempre que obtenham rendimentos em Portugal não sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “IRS”). Neste caso, o IRC incidirá unicamente sobre tais rendimentos de fonte portuguesa, por não se aplicar, naturalmente, o *worldwide income principle* (al. c), do n.º 1 do art. 2.º e art. 4.º do CIRC). Fernandes (2022: 64 e 65) defende, a este respeito, que as organizações da economia social não residentes podem ter um estabelecimento estável em território português por referência a

de incidência subjetiva de IRC, importa considerar a existência de uma importante cisão, ao nível deste imposto, entre *i*) o regime de tributação aplicável às cooperativas e *ii*) o regime de tributação aplicável às demais entidades da economia social (como as IPSS, as fundações, as associações com escopo altruísta, etc.).

Assim, e focando a nossa atenção nos aspetos essenciais que a este respeito podem ser enunciados, vejamos as principais regras previstas por referência a cada um dos referidos regimes de tributação.

3.1. Regime de IRC aplicável às cooperativas

Para efeitos fiscais, as cooperativas são qualificadas como entidades que exercem uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola a título principal, enquadrando-se no grupo de pessoas coletivas que abreviadamente se designam de *co-merciantes*. Nesta medida, as operações de apuramento e de quantificação do IRC seguem as regras e os princípios gerais aplicáveis às entidades de cariz empresarial ao abrigo dos artigos 17.º a 52.º do CIRC, o que fundamentalmente significa que as cooperativas serão tributadas com base na teoria do lucro (também designada de *teoria do incremento patrimonial*)^{10/11}.

rendimentos empresariais obtidos a título acessório, cumpridos que estejam os requisitos geralmente previstos para o efeito.

10. Sabendo-se que o aspeto que melhor caracteriza as cooperativas é a mutualidade –e não o propósito de obtenção de lucro–, importa compreender qual o fundamento para a qualificação fiscal das cooperativas enquanto entidades comerciantes. Ao que julgamos, tal enquadramento resulta do normativo contabilístico que lhes é atualmente aplicável: o Sistema de Normalização Contabilística (conforme a al. e) do n.º 1 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho – doravante, “SNC”, genericamente aplicável às empresas com um escopo lucrativo), sendo-lhes vedada a possibilidade de aplicar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo (“NCRF-ESNL”). São várias as críticas que se levantam a este respeito na doutrina e no movimento cooperativo: por todos, *vide* Bandeira, Meira & Alves, 2017: 46 e 47. Note-se, contudo, que as al. e) e g) do n.º 1 do art. 3.º do SNC admitem a aplicação da NCRF-ESNL às “cooperativas de solidariedade social, (...) equiparadas a instituições particulares de solidariedade social e, nessa qualidade, registadas na Direção-Geral da Segurança Social” e, bem assim, a outros ramos cooperativos que não permitam sob qualquer forma, direta ou indireta, a distribuição de excedentes. Como tal, Fernandes, 2022: 72 e Silva & Soares, 2015: 112 defendem que estas cooperativas devem ser tributadas pelo rendimento global (a que nos referiremos *infra* em 3.2) e não pelo lucro, posição com a qual também alinhamos. Não nos parece, contudo, que a Autoridade Tributária e Aduaneira partilhe desta posição, conforme resulta do parecer emitido na Informação Vinculativa n.º 2017 000733, de 26 de julho de 2017 (em que, sumariamente, uma cooperativa de solidariedade social foi enquadrada no regime fiscal especificamente aplicável às demais cooperativas e não no regime fiscal das entidades que não exercem uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola a título principal).

11. Para efeitos fiscais, o lucro é entendido como a diferença entre o valor contabilístico do património líquido da entidade no fim e no início do exercício fiscal e sobre o qual serão introduzidas as diversas correções de

Ora, em face das especificidades decorrentes da sua natureza e missão, o resultado das cooperativas pode ser essencialmente desagregado em 3 tipos de rendimentos: *i*) os resultados cooperativos, também designados de excedentes cooperativos, que advêm do exercício da atividade cooperativizada entre a cooperativa e os seus membros; *ii*) os resultados extra-cooperativos, que resultam das operações exercidas com terceiros em conformidade com o objeto social da cooperativa e *iii*) os resultados extraordinários ou não operacionais, obtidos através da realização de atividades alheias ao objeto social da cooperativa com cooperadores ou com terceiros (a este respeito *vide*, por todos, Meira, Aguiar & Raquel, 2016: 16). Segundo julgamos, uma vez que tanto os resultados extra-cooperativos como os resultados extraordinários configuram rendimentos da cooperativa irrepartíveis pelos cooperadores, devem os mesmos integrar o âmbito de incidência objetiva do IRC ao abrigo do princípio da capacidade contributiva (“*ability to pay*”), sendo sujeitos a tributação em sede deste imposto (Rocha, 2023: 117, Aguiar, 2022: 102 e Bandeira, Meira & Alves, 2017: 43). Já no que se refere aos excedentes cooperativos, defendemos que os mesmos apenas configurarão um resultado da cooperativa sujeito a tributação ao abrigo do n.º 2 do art. 17.º do CIRC quando não sejam atribuídos aos cooperadores no próprio ano em que são gerados –por via do mecanismo de *retorno de excedentes*–, nem exista uma obrigação definitiva, irrevogável e previamente estabelecida de proceder a essa atribuição nos anos subsequentes (Aguiar, 2016: 181, 182 e 187 e Rocha, 2023: 119 e 120)¹².

Contudo, e pese embora o âmbito alargado de incidência objetiva de imposto acabado de expor (*i.e.*, o âmbito alargado de resultados sujeitos a tributação em sede de IRC), o art. 66.º-A do EBF prevê a possibilidade de isenção de tributação de determinados valores obtidos por cooperativas que estejam constituídas e registadas nos

caráter fiscal previstas no CIRC (art. 2.º, 3.º e 4.º deste Código). Tal como explica Nabais (2021: 549), esta forma de articulação entre a contabilidade e a fiscalidade é designada de “modelo da dependência parcial do direito fiscal face ao direito da contabilidade”, sendo por via da sua aplicação que o lucro contabilístico se transforma em lucro tributável.

12. De acordo com a conhecida definição de Meira (2015: 99 e 100), o retorno é o instrumento técnico de atribuição do excedente ao cooperador por via da respetiva distribuição diferida, “significando a devolução ou a restituição que se faz ao membro de uma dada cooperativa, ao fazer o balanço e a liquidação do exercício económico, daquilo que já é seu desde o início da atividade”.

Dispõe o n.º 2 do art. 17.º do CIRC que “os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período”. Contudo, nas situações em que os excedentes sejam objeto de retorno no próprio ano em que são gerados ou, não o sendo, exista uma obrigação definitiva, irrevogável e previamente estabelecida de proceder a esse retorno nos anos subsequentes, entendemos que tais valores não configurarão um verdadeiro rendimento da cooperativa mas, antes, um rendimento dos seus cooperadores, razão pela qual se defende que os mesmos sejam sujeitos a tributação na esfera destes últimos (em concordância com a finalidade mutualística e não lucrativa prosseguida pelas cooperativas). Para uma análise da tributação, em sede de IRS, da distribuição dos excedentes cooperativos pelos cooperadores *vide* Tracana & Dias (2020: 24 a 30).

termos do CCoop e que se encontrem em efetivo funcionamento de acordo com os ditames de tal legislação (*i.e.*, em harmonia com o modelo mutualista)¹³. Ao abrigo do disposto no n.º 6 do art. 66.º-A do EBF, a isenção abrange inequivocamente “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 régies cooperativas como compensação pelo exercício de funções de interesse e utilidade públicas delegados pelo Estado” e, bem assim, “os rendimentos resultantes das quotas pagas pelas cooperativas associadas e cooperativas de grau superior”. Todavia, no que aos demais rendimentos respeita, a análise da isenção depende do estabelecimento de uma divisão entre dois grupos de ramos cooperativos, nos seguintes termos (que aqui expomos, naturalmente, nos seus traços fundamentais):

- Um primeiro grupo é composto pelas cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de solidariedade social e de habitação e construção, conforme dispõem os n.º 1 e 4 do art. 66.º-A do EBF. Embora não existam requisitos subjetivos a observar pelas cooperativas que pretendam usufruir deste benefício fiscal, o legislador estabeleceu um âmbito máximo da isenção em termos objetivos: sendo a isenção claramente aplicável aos excedentes cooperativos, decorre expressamente da norma em apreciação que já não serão isentos os rendimentos provenientes de operações com terceiros, os rendimentos provenientes de atividades alheias aos fins próprios da cooperativa e os rendimentos que, nos termos do art. 94.º e seguintes do CIRC, são sujeitos a IRC por retenção na fonte;
- Um segundo grupo é composto pelas cooperativas de produção operária, de artesanato, de pescas, de ensino, de serviços, de comércio e de crédito, conforme dispõem os n.º 2 e 3 do art. 66.º-A do EBF. A aplicação da isenção por estas cooperativas exige, em termos subjetivos, o cumprimento de dois requisitos cumulativos, a saber: *i*) que 75% das pessoas que auferirem rendimentos do trabalho dependente sejam membros da cooperativa e *ii*) que 75% dos membros da cooperativa nela prestem serviço efetivo. Já em termos objetivos não existem limites: *todos* os rendimentos obtidos por estas cooperativas são isentos de tributação, quer se tratem, portanto, de resultados cooperativos, de resultados extra-cooperativos ou de resultados operacionais.

13. Trata-se de uma possibilidade e não de uma obrigação uma vez que as cooperativas podem renunciar à isenção de IRC se dela não quiserem aproveitar, ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 66.º-A do EBF. Tal renúncia terá efeitos a partir do período de tributação seguinte àquele a que respeita a declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) em que a cooperativa exerça o seu direito de opção, aplicando-se então o regime geral de tributação de IRC durante, pelo menos, cinco exercícios fiscais.

Segundo entendemos, os termos em que a isenção de IRC se encontra prevista no art. 66.º-A do EBF são bastante questionáveis. Enunciando os principais aspetos que tivemos oportunidade de apontar em Rocha (2023: 122 a 130), assim é porque:

- Os dois grupos em que os diversos ramos cooperativos foram divididos não apresentam características suficientemente homogéneas que permitam essa repartição, com impactos significativos ao nível da disparidade de aplicação do regime fiscal de isenção;
- Apesar da *aparente* clareza do enunciado legal no que se refere às cooperativas agrícolas, culturais, de consumo, de solidariedade social e de habitação e construção, a doutrina e a jurisprudência têm levantado diversas questões interpretativas a respeito dos conceitos de terceiros e de atividades alheias aos fins próprios da cooperativa. Nesta medida, o que se verifica é que a falta de suficiente concretização da letra da lei não só dá azo a dificuldades interpretativas muito relevantes como aumenta a insegurança fiscal por parte dos operadores económicos, fazendo inclusivamente perigar o propósito concreto pelo qual a isenção é concedida: *in casu*, a proteção da zona de mutualidade; e
- No que se refere à isenção prevista para as cooperativas de produção operária, de artesanato, de pescas, de ensino, de serviços, de comércio e de crédito, a absoluta inexistência de qualquer limite objetivo aos resultados incluídos no âmbito da isenção não se revela (igualmente) congruente com o propósito de proteção da zona de mutualidade por via fiscal.

Importa, pois, equacionar a introdução de alterações legislativas que permitam pôr fim aos desequilíbrios apontados e que, clarificando os tipos de resultados que se devem considerar como incluídos na isenção de imposto, propiciem o respeito pela zona de mutualidade cooperativa, pois só dessa forma poderá efetivamente cumprir-se o propósito pelo qual são consagrados benefícios fiscais para o setor cooperativo¹⁴.

Por fim, importa dirigir uma palavra às obrigações declarativas e acessórias em sede de IRC, cujo cumprimento deve seguir o que se encontra estipulado nos artigos 117.º e seguintes do CIRC para os sujeitos passivos que exercem uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola a título principal (nomeadamente no que se refere à declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) e à declaração anual de

14. Também reclamando a introdução de alterações legislativas neste domínio *vide* Meira, Aguiar & Raquel (2016: 8) e Silva & Soares (2015: 111 e 112).

informação contabilística e fiscal)¹⁵, o mesmo se dizendo quanto aos prazos de pagamento do tributo estipulados nos artigos 104.º a 107.º daquele Código.

3.2. Regime de IRC aplicável às demais entidades da economia social

Contrariamente ao que acontece com as cooperativas, as demais entidades da economia social são qualificadas como *entidades não comerciantes*, *i.e.*, como entidades que não prosseguem, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola¹⁶. Nesta medida, o apuramento e a quantificação do IRC baseia-se no rendimento global da entidade, que corresponde à soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias de imposto determinados nos termos do Código do IRS (“CIRS”) e que sejam obtidos a título acessório e não principal. O rendimento global da entidade corresponderá, assim, ao valor total líquido resultante do somatório dos rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B), dos rendimentos de capitais (Categoria E), dos rendimentos prediais (Categoria F) e dos incrementos patrimoniais (Categoria G)¹⁷, sendo tal valor determinado de acordo com as regras previstas para cada uma das referidas categorias, “nomeadamente quanto às deduções específicas” de gastos a realizar (Fernandes, 2022: 60). Contudo, e por expressa determinação da lei, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários da entidade figuram como rendimentos não sujeitos a tributação (cfr. os artigos 2.º, 3.º, 15.º, 53.º e 54.º do CIRC e o Ofício-Circulado n.º 20219/2020, de 16 de março, da Direção de Serviços do IRC).

15. Neste sentido *vide* o Parecer Técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados com o n.º PT20968: Cooperativas –IRC e IVA. Contudo, saliente-se que caso a cooperativa apenas obtenha rendimentos não sujeitos a imposto – o que, na nossa ótica, acontecerá com os excedentes líquidos atribuídos aos cooperadores no próprio ano em que são gerados, por via do mecanismo do retorno – e não se encontre sujeita ao apuramento de qualquer tributação autónoma, ficará dispensada da entrega da declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) ao abrigo do disposto no n.º 6 do art. 117.º do CIRC.

16. Em termos contabilísticos, importa salientar com Martins (2021: 24) que as entidades que “prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo” devem proceder à aplicação do SNC com as adaptações decorrentes da sua especificidade, as quais resultam da já referida NCRF-ESNL (al. g), do n.º 1, do art. 3.º do SNC), podendo contudo tais entidades optar pela aplicação do conjunto das normas contabilísticas e de relato financeiro compreendidas no SNC, com as necessárias adaptações, ou pela aplicação das normas internacionais de contabilidade (art. 9.º do SNC).

17. Excluem-se deste raciocínio os rendimentos de Categoria A –trabalho dependente e de Categoria H– pensões, por serem rendimentos que, pela sua natureza, são auferidos apenas por pessoas singulares.

Uma vez determinado o rendimento global da organização nestes termos, importa então calcular a matéria coletável da entidade através da dedução, ao rendimento global, “dos gastos especificamente ligados à produção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como dos custos comuns”, os quais se encontram ligados “quer à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, quer à obtenção de rendimentos não sujeitos ou isentos” (Fernandes, 2022: 62). Note-se, porém, que os gastos comuns apenas podem ser deduzidos na parte que seja imputável à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, o que implica a respetiva repartição proporcional de acordo com a seguinte fórmula avançada por Ribeiro & Santos (2013: 43)¹⁸:

$$A = (C/(C+D))*B$$

em que:

- **A**: valor dos gastos comuns a deduzir;
- **B**: valor total dos gastos comuns;
- **C**: valor dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos;
- **D**: valor dos rendimentos brutos não sujeitos ou isentos.

Pese embora esta significativa amplitude da incidência objetiva das entidades da economia social em sede de IRC, o legislador fiscal consagra 4 grandes tipos de benefícios fiscais neste contexto, todos eles assentes na consagração de isenções totais ou parciais de tributação. Analisemos, pois, os principais requisitos legalmente previstos para o aproveitamento de cada um de tais benefícios, o que faremos tomando por base a constatação de que, por princípio, tal aproveitamento depende da observância de uma nota comum (a que nos referimos já no Capítulo 2): a efetiva prossecução dos objetivos e finalidades definidos nos estatutos das organizações de economia social por via da realização de atividades dirigidas a esse fim.

Começemos por abordar o art. 10.º do CIRC, que estabelece uma isenção de IRC para as entidades da economia social com um estatuto qualificado –que são, como referimos já no Capítulo 2, as **IPSS** e as **pessoas coletivas com estatuto de utilidade pública**– e que prossigam, de forma exclusiva ou predominante, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar (sendo este elenco taxativo, como ex-

18. Por expressa previsão do art. 54.º do CIRC, pode também ser adotado outro critério considerado mais adequado desde que aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, devendo a repartição dos gastos comuns ser evidenciada na declaração de rendimentos.

plicam Silva & Soares, 2015: 95). Embora a isenção tenha uma natureza automática no caso das IPSS e das entidades que lhes sejam legalmente equiparadas, as pessoas coletivas com estatuto de utilidade pública têm de requerer o respetivo reconhecimento ao Ministro das Finanças, nos termos previstos no art. 65.º do Código de Procedimento e Processo Tributário e no Ofício Circulado n.º 20140, de 4 de agosto de 2009 (sendo que, uma vez reconhecida a isenção, o despacho de reconhecimento é publicado em Diário da República, o qual definirá a amplitude da isenção de harmonia com os fins prosseguidos e as atividades desenvolvidas pela entidade).

Não obstante, a isenção nunca poderá abranger, nos dois casos –*i.e.*, quer se trate de isenção automática ou dependente de reconhecimento–, os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários nem os rendimentos de títulos ao portador (não registados nem depositados), os quais se encontram excluídos do âmbito da isenção precisamente de forma a garantir que esta apenas se dirige aos rendimentos concretamente associados à realização de atividades inseridas no escopo principal e não lucrativo da organização. E é também por esta razão que a isenção está condicionada ao cumprimento continuado dos seguintes requisitos¹⁹:

- Exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução das finalidades que justificaram a atribuição da isenção;
- Afetação a esses fins de, pelo menos, 50 % do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tal rendimento tenha sido obtido (salvo em caso de justo impedimento no cumprimento deste prazo, o qual deve ser notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, de forma fundamentada, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do prazo); e
- Inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas prosseguidas pelas entidades.

Por outro lado, e no que se refere aos rendimentos obtidos pelas **coletividades culturais, recreativas e desportivas** que se encontrem legalmente constituídas para

19. Para além destas condicionantes que respeitam especificamente às organizações da economia social, importa não esquecer que, em termos gerais, os benefícios fiscais poderão cessar ou suspender os seus efeitos sempre que a entidade beneficiária tenha deixado de efetuar o pagamento de algum imposto ou tributo para-fiscal (nos termos especificamente previstos nos arts. 13.º e 14.º do EBF) ou seja praticada uma infração fiscal, independentemente da sua relação com o benefício concedido (nos termos especificamente previstos no art. 8.º do EBF).

o exercício dessas atividades, resulta do disposto no art. 11.º do CIRC e do art. 54.º do EBF que:

- Os rendimentos *diretamente* derivados do exercício das atividades culturais, recreativas e desportivas ficam isentos de IRC desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições: *i)* as entidades não distribuam resultados; *ii)* os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração da entidade e *iii)* a contabilidade ou escrituração abranja todas as atividades realizadas e seja posta à disposição dos serviços fiscais; e que
- Os rendimentos que não derivem diretamente do exercício das atividades culturais, recreativas e desportivas (designadamente, os resultados provenientes de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola exercida a título acessório e eventuais rendimentos provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo) ficam isentos de IRC *desde que* o seu valor bruto total não exceda o montante de € 7.500²⁰.

Adicionalmente, o art. 55.º do EBF prevê uma isenção de IRC para os resultados obtidos pelas **ordens profissionais e associações sindicais, patronais e de pais**, com as seguintes limitações:

- Quanto às ordens profissionais e associações sindicais: a isenção não abrange rendimentos de capitais nem rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas tal como são definidos para efeitos de IRS, com exceção dos rendimentos derivados de ações de formação prestadas aos respetivos associados no âmbito dos seus fins estatutários (os quais, apesar de serem qualificáveis como rendimentos comerciais, se encontram abrangidos pela isenção);
- Quanto às confederações e associações patronais: a isenção não abrange os rendimentos de capitais e os rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas tal como são definidos para efeitos de IRS;
- Quanto às associações de pais: os rendimentos da entidade ficam isentos de IRC desde que o seu valor bruto total não exceda o montante de € 7.500, com exceção *i)* dos rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS, os quais

20. O n.º 2 do art. 54.º do EBF prevê ainda que as importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas até ao limite de 50% da matéria colectável, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento.

nunca podem usufruir da isenção e *ii*) os rendimentos derivados da exploração de cantinas escolares, que são isentos de imposto sem qualquer limite de valor.

Por fim, prevê o n.º 4 do art. 54.º do CIRC que os **incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito** pelas entidades da economia social são isentos de IRC *se e na medida em que* sejam destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários daquelas entidades.

Analisadas as principais isenções de IRC previstas para as entidades da economia social nos seus traços principais, cumpre fazer um breve apontamento relativamente às obrigações declarativas e acessórias que se impõem em sede deste imposto. Assim, e em termos gerais, devem as entidades da economia social, enquanto entidades *não comerciantes*, cumprir as obrigações previstas nos artigos 117.º e seguintes do CIRC, nomeadamente no que se refere à apresentação das declarações de início, alteração ou cessação de atividade e à declaração periódica de rendimentos (Modelo 22). Contudo, salienta-se:

- A existência de algumas exceções aplicáveis neste contexto, de entre as quais se destaca, pela sua relevância, a possibilidade de dispensa de entrega da declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) sempre que as entidades *apenas* aфирam rendimentos não sujeitos a IRC –mormente, quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos da entidade e subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários– e não se encontrem sujeitas a qualquer tributação autónoma²¹ (n.º 6 do art. 117.º do CIRC);
- A possibilidade de estas entidades poderem aproveitar do regime simplificado de escrituração de acordo com os requisitos e as regras previstas no art. 124.º do CIRC. Importa, no entanto, tomar em consideração que no caso de as entidades obterem rendimentos de atividades comerciais, industriais ou agrícolas exercidas a título acessório, os registos contabilísticos de tais atividades devem ser realizados em conformidade com o regime geral, “de modo a permitir o controlo do

21. Importa dirigir uma palavra à tributação autónoma prevista no art. 88.º do CIRC, de forma a destacar dois aspetos quanto às entidades da economia social qualificadas como não comerciantes. Por um lado, destaca-se a suscetibilidade de aplicação de uma taxa especialmente agravada de 70% para as despesas não documentadas incorridas por estas entidades, o que nos parece ajustado tomando em consideração as especiais preocupações de controlo do planeamento fiscal agressivo que se suscitam neste domínio. Por outro lado, destaca-se a aparente insusceptibilidade de aplicação da tributação autónoma sobre os encargos incorridos com viaturas ligeiras, motas e motociclos (uma vez que, por expressa determinação da lei, esta tributação apenas incide “sobre sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”), o que não se compreende precisamente pelas “oportunidades” de planeamento fiscal que se levantam neste domínio.

lucro nelas apurado, a não ser que os rendimentos totais correspondentes a essas atividades obtidos em cada um dos dois exercícios anteriores não excedam os €150.000” (Silva & Soares, 2015: 104).

4. Tributação das entidades da economia social em sede de IMI e de IMT²²

O IMI e o IMT são impostos que, em termos gerais, incidem sobre a detenção e a transmissão de património imobiliário situado em território português, razão pela qual são comumente categorizados como Impostos sobre o Património. No geral, o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos bens imóveis que sejam qualificados como prédio²³ e que se encontrem situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam (como dispõe o n.º 1 do art. 1.º e o art. 2.º do Código do IMI – doravante, “CIMI”); por sua vez, o IMT incide sobre o valor tributável das transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre aqueles bens imóveis (ao abrigo do n.º 1 do art. 2.º do Código do IMT – doravante, “CIMT”), sendo de assinalar o conceito amplo de alienação considerado para efeitos de sujeição a este imposto.

As entidades da economia social são sujeitos passivos de IMI quando figurem como proprietárias dos prédios sujeitos a tributação no dia 31 de dezembro de cada ano a que o imposto respeita; e são sujeitos passivos de IMT quando sejam as adquirentes dos imóveis cuja propriedade é transmitida (*vide* o disposto no n.º 1 do art. 8.º do CIMI e o art. 4.º do CIMT, respetivamente). Contudo, e embora sujeitas a IMI e a IMT nos termos linearmente acabados de expor, as entidades da economia social podem encontrar-se isentas destes impostos sempre que preencham os requisitos legalmente previstos para o efeito. Vejamos que requisitos são esses, começando por dedicar a nossa atenção às cooperativas, passando depois para a análise do regime aplicável às demais entidades da economia social.

As **cooperativas** que estejam constituídas e registadas nos termos do CCoop e que se encontrem em efetivo funcionamento de acordo com os ditames de tal legislação (portanto, e essencialmente, em harmonia com o modelo mutualista) encontram-se isentas de IMI e de IMT relativamente ao seu imóvel-sede e aos imóveis

22. Para uma análise global do regime aplicável a estes impostos em Portugal *vide* Pires (2016).

23. Focando-nos na definição central de prédio para efeitos fiscais, o n.º 1 do art. 2.º do CIMI vem definir como tal “toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico”.

afetos ao exercício das atividades que constituam o respetivo objeto social, conforme decorre do disposto nos n.º 8, 9 e 16 do art. 66.º-A do EBF. Operando de forma automática (*i.e.*, sem necessidade de apresentação de um requerimento), as isenções de imposto nestas situações só podem ser revogadas ou alteradas por deliberação das Assembleias Municipais em cuja circunscrição estejam situados os imóveis, ao abrigo do disposto no n.º 12 do art. 66.º-A do EBF²⁴. Adicionalmente, e nos termos dos n.º 10 e 11 do art. 66.º-A do EBF, as cooperativas de habitação e construção que cedam prédios urbanos habitacionais aos seus membros em regime de propriedade coletiva (para habitação própria e permanente destes) podem aproveitar das isenções previstas, em termos gerais, *i)* para prédios destinados a habitação de reduzido valor patrimonial, que pertençam a sujeitos passivos de baixos rendimentos (art. 11.º-A do CIMI) e *ii)* para prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, desde que igualmente destinados a habitação. Esta isenção não é, contudo, automática, dependendo da apresentação de um requerimento à Autoridade Tributária e Aduaneira, no mês de janeiro de cada ano, onde sejam identificados os cooperadores a quem os prédios estavam cedidos no dia 31 de dezembro do ano anterior.

No que às **demais entidades do setor da economia social** respeita, denota-se a importância do aproveitamento de um estatuto qualificado, por parte destas entidades, enquanto suporte fundamental para o aproveitamento de benefícios fiscais ao nível dos impostos sobre o património. Com efeito, as organizações que beneficiem do estatuto de utilidade pública ou do estatuto de IPSS (incluindo as organizações legalmente equiparadas a IPSS) encontram-se isentas de IMI e de IMT relativamente aos prédios ou parte de prédios que sejam destinados diretamente à realização dos seus fins, conforme decorre do disposto nas al. e) e f) do n.º 1 do art. 44.º do EBF e nas al. d) e e) do art. 6.º do CIMT (devendo, no caso do IMT, essa afetação ocorrer imediatamente após a aquisição do imóvel)²⁵, nos seguintes termos:

24. Tracana & Dias (2020: 22) sublinham que a aplicação das isenções em análise pressupõe que as cooperativas “detenham um direito diretamente sobre os imóveis – *i.e.*, que sejam as titulares diretas dos mesmos. Assim, não beneficiará da isenção de IMT a aquisição, pelas cooperativas, da totalidade do capital social de uma sociedade proprietária de imóveis, porquanto consubstanciando uma transmissão para efeitos meramente fiscais, os imóveis permanecem na esfera patrimonial da sociedade adquirida, não conferindo às cooperativas quaisquer direitos sobre os mesmos”. Neste mesmo sentido *vide* também a Informação Vinculativa n.º 12467 de 16 de outubro de 2017, com despacho concordante da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira. A limitação agora descrita estende-se, naturalmente, às isenções de IMI e de IMT aplicáveis às demais entidades da economia social.

25. Por expressa determinação da lei, a isenção de IMI aplicável às IPSS que sejam Misericórdias é mais ampla, uma vez que o benefício abrange quaisquer imóveis de que estas entidades sejam proprietárias, não sendo a isenção limitada aos prédios ou parte de prédios que sejam destinados diretamente à realização dos fins da

- A isenção de IMI pode ser aproveitada a partir do ano (inclusive) em que se constitua o direito de propriedade a favor da entidade da economia social e cessa logo que deixem de verificar-se os pressupostos que determinaram a respetiva atribuição por parte do chefe do serviço de finanças da área de localização do prédio. A atribuição da isenção depende da apresentação de um requerimento pelo sujeito passivo no prazo de 60 dias contados da aquisição da propriedade do prédio, sendo que nas situações em que este prazo não seja respeitado, a isenção apenas se inicia a partir do ano imediato ao da apresentação do requerimento (cfr. os n.º 2, 8, 9 e 10 do art. 44.º do EBF)²⁶;
- A isenção de IMT é automática sempre que o valor tributável do prédio adquirido seja igual ou inferior a € 300.000. Acima deste valor, o reconhecimento da isenção depende da apresentação de um requerimento por parte do sujeito passivo antes da data de aquisição do imóvel, o qual deve ser dirigido à Direção-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, devidamente acompanhado de todos os elementos previstos nos n.º 1, 2, 5 e 8 do art. 10.º do CIMT, designadamente: identificação e descrição do prédio, indicação do fim a que o mesmo se destina, junção de documento comprovativo da qualidade do adquirente e de certidão ou cópia autenticada da deliberação sobre a aquisição onerosa, da qual conste expressa e concretamente o destino do prédio²⁷.

E quanto às entidades da economia social que não beneficiem de qualquer estatuto especial (*v.g.*, o estatuto de utilidade pública ou de IPSS)? Nas palavras de Fernandes (2022: 89, 90 e 94), estas entidades redundam em sujeitos passivos “em prática igualdade de circunstâncias com os demais, sem beneficiar de um tratamento diametralmente mais favorável e que, de alguma forma, privilegi[e] a sua vocação não lucrativa”, a não ser que se enquadrem em alguma das exceções absolutamente circunscritas e identificadas pelo legislador fiscal. Tais exceções consagram isenções

entidade. Trata-se de uma exceção sobre a qual importa refletir, essencialmente no sentido de se compreender se a mesma efetivamente se insere no espírito pelo qual os benefícios fiscais são concedidos às entidades da economia social, em harmonia com os princípios da justiça e da igualdade tributárias.

26. Cessando a aplicação da isenção, a entidade deve atualizar a matriz do prédio, ao abrigo do disposto na al. g) do n.º 1 do art. 13.º do CIMI e da al. a) do n.º 10 do art. 44.º do EBF.

27. A isenção de IMT fica sem efeito quando os bens forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização prévia do Ministro das Finanças. Esta autorização só será concedida quando *i)* se verificar a impossibilidade ou se reconhecer a inconveniência de aos bens ser dado o primitivo destino e *ii)* se verificar que o novo destino desses bens (ou daqueles que sejam adquiridos com o produto da sua venda) justifica igualmente a manutenção da isenção (n.º 1 e 2 do art. 11.º do CIMT).

de imposto que, sendo dependentes de reconhecimento (Silva & Soares, 2015: 124 e 126), são aplicáveis às seguintes entidades e nos seguintes termos:

- Associações ou organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica, isentas de IMI quanto aos templos ou edifícios exclusivamente destinados ao culto ou à realização de fins não económicos que estejam diretamente relacionados com aquele (al. c) do n.º 1 do art. 44.º do EBF);
- Associações sindicais e associações de agricultores, de comerciantes, de industriais e de profissionais independentes, isentas de IMI quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins (al. d) do n.º 1 do art. 44.º do EBF);
- Associações desportivas e associações juvenis legalmente constituídas, isentas de IMI quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins (al. i) do n.º 1 do art. 44.º do EBF);
- Associações de cultura física, isentas de IMT quanto aos prédios adquiridos que sejam destinados a instalações não utilizáveis normalmente em espetáculos com entradas pagas (al. i) do art. 6.º do CIMT);
- Associações de ensino ou educação, de cultura científica, literária ou artística e de caridade, assistência ou beneficência, isentas de IMT quanto aos imóveis adquiridos que sejam destinados, direta ou indiretamente, à realização dos seus fins estatutários (al. l) do art. 6.º do CIMT); e
- Associações e federações de municípios de direito público, isentas de IMI e de IMT quanto a todos os imóveis dos quais sejam proprietárias (n.º 1 do art. 11.º do CIMI e al. a) do art. 6.º do CIMT), caso em que o benefício fiscal opera, excepcionalmente, de forma automática.

Ora, sendo aplicável uma das isenções legalmente previstas em sede de impostos sobre o património, não existirá naturalmente lugar a liquidação de imposto sobre a detenção e a aquisição de prédios por parte das entidades isentas. Contudo, quando nenhuma das isenções legalmente previstas seja considerada aplicável, note-se que, a título de regra:

- O IMI será liquidado pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos nos meses de fevereiro e abril do ano seguinte àquele a que o imposto respeita, sendo enviado um documento de cobrança a cada sujeito passivo para o correspondente pagamento (arts. 112.º, 113.º e 119.º do CIMI); e
- O IMT será liquidado pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos antes da celebração do negócio de transmissão onerosa do imóvel, sendo pago

no dia em que é liquidado ou no 1.º dia útil seguinte (arts. 21.º, 22.º e 36.º do CIMT).

Com muito relevo, importa também salientar que os prédios que *i)* não se encontrem isentos de IMI e que, *ii)* sendo qualificados como prédios urbanos, *iii)* não se encontrem registados na matriz predial como prédios *comerciais, industriais*, para *serviços* ou *outros*, ficarão ainda sujeitos ao pagamento do Adicional ao IMI, que consiste num novo imposto que, a partir do ano de 2017 (por via da aprovação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro), passou a incidir sobre o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos localizados em Portugal. O Adicional ao IMI deve ser pago anualmente no mês de setembro, após liquidação levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira através da aplicação de uma taxa de 0,4% ao somatório dos valores patrimoniais tributários dos prédios de que o sujeito passivo seja titular e que não sejam isentos de IMI, sendo tais valores reportados ao dia 1 de janeiro de cada ano (arts. 135.º-A a 135.º-H do CIMI).

5. Tributação das entidades da economia social em sede de IVA²⁸

Nos seus traços gerais, o IVA caracteriza-se por ser um imposto geral sobre o consumo que tributa “tendencialmente todas as operações decorrentes do exercício de uma atividade económica” realizadas a título oneroso (Ribeiro & Santos, 2013: 65). Sendo harmonizado a nível comunitário, o IVA configura-se como um imposto plurifásico baseado no método subtrativo indireto, que “mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico” (Palma, 2015: 10), contanto que sejam respeitadas as regras previstas para tais operações de liquidação e de dedução, designadamente no art. 20.º do Código do IVA (doravante, “CIVA”)²⁹.

28. Para uma análise completa do regime do IVA em Portugal *vide* Palma (2015).

29. Referindo-se ao método subtrativo indireto, Palma (2015: 10) explica que “um sujeito passivo não isento de IVA deve proceder à liquidação do imposto à taxa que se mostrar devida. Tendo um crédito de imposto do IVA suportado a montante para a realização daquela actividade económica, o sujeito passivo irá entregar ao Estado, dentro do seu período de imposto, a diferença entre o IVA liquidado e o deduzido, ou, eventualmente, receber imposto. O IVA, ao operar através deste método nas diversas fases da cadeia de produção e comercialização dos bens e serviços, vai incidir apenas sobre o valor acrescentado em cada uma, sendo o preço final do bem equivalente à soma dos valores acrescentados”.

Enquanto operadores económicos, as entidades da economia social são sujeitos passivos de IVA cujas transmissões de bens e prestações de serviços realizadas a título oneroso constituem operações sujeitas a tributação, nos termos gerais³⁰. Sucede que, apesar deste âmbito alargado de incidência objetiva do IVA e, consequentemente, do vasto número de operações que se encontram sujeitas a tributação em sede deste imposto, as entidades da economia social podem beneficiar das isenções incompletas de imposto previstas no art. 9.º do CIVA *se e na medida em que* cumpram os requisitos subjetivos e objetivos erigidos pelo legislador em função da natureza jurídica da entidade e da operação económica em causa, respetivamente³¹. Assim é uma vez que, apesar de estarmos perante isenções de carácter objetivo (por serem essencialmente construídas por referência às *operações* realizadas), tais isenções comportam uma componente subjetiva muito vinculada, exigindo-se que sejam praticadas, designadamente, por *IPSS* ou por *organismos sem finalidade lucrativa* (Ribeiro & Santos, 2013: 72 e Silva & Soares, 2015: 116) – o que mais uma vez denota a importância de aproveitamento de um estatuto qualificado por parte das organizações da economia social, como forma de garantir que a atribuição das vantagens fiscais se dirige efetivamente a proteger e a promover interesses públicos extra-fiscais relevantes, em respeito pelos princípios da justiça e da igualdade na tributação³².

30. Assim resulta do disposto no n.º 1 do art. 1.º e na al. a), do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, podendo encontrar-se o conceito de transmissão de bens e de prestação de serviços nos artigos 3.º e 4.º daquele Código. Importa salientar, contudo, a existência de uma exclusão do âmbito objetivo de incidência do IVA especificamente aplicável às cooperativas. Nos termos do n.º 6 do art. 3.º do CIVA, não são consideradas transmissões (e, portanto, não são sujeitas a tributação) as cedências feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios de bens que não se encontrem embalados para fins comerciais e que resultem da primeira transformação de matérias-primas entregues pelos sócios à cooperativa, se e na medida em que não excedam as necessidades do seu consumo familiar definidas na Portaria n.º 521/89, de 8 de julho (no que respeita ao consumo de vinho) e na Portaria n.º 1158/00, de 7 de dezembro (no que se refere ao consumo de azeite).

31. Embora dediquemos a nossa atenção às isenções de imposto concedidas às entidades da economia social nas designadas operações internas, note-se que, sendo realizada uma exportação ou uma transmissão intracomunitária de bens por estas entidades, poderão ser aplicadas as isenções que decorrem da aplicação do princípio do destino nos termos gerais, contanto que sejam respeitados os requisitos legais para o efeito.

32. Contudo, importa sublinhar que continua a verificar-se a existência de isenções de IVA previstas em legislação extravagante, o que se lamenta. Assim acontece no n.º 2 do art. 14.º da Lei n.º 23/2006, de 23 de junho (que estabelece o regime jurídico do associativismo jovem), nos termos do qual nas “transmissões de bens e na prestação de serviços que efectuem, as associações de jovens beneficiam das isenções de IVA nos termos previstos para as associações sem fins lucrativos”. Contrariamente ao que sucede com as isenções previstas no art. 9.º do CIVA, “esta isenção assume uma demarcada natureza subjetiva, aplicando-se, aparentemente sem qualquer tipo de restrição, a todas as associações de jovens, desde que devidamente inscritas” no Registo Nacional do Associativismo Jovem – RNAJ (Fernandes, 2022: 54), com natural prejuízo para a unicidade do sistema jurídico, do propósito pelo qual os benefícios são concedidos e para o próprio princípio da capacidade contributiva.

Começando por focar a nossa atenção nas **IPSS**, verifica-se que estão isentas de imposto, e sem possibilidade de renúncia:

- As transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais, bem como as transmissões de bens com elas conexas (n.º 6 do art. 9.º do CIVA); e
- As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas estreitamente conexas efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins-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 às IPSS, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações (n.º 7 do art. 9.º do CIVA)³³.

Foquemo-nos agora nas isenções aplicadas aos **organismos sem finalidade lucrativa**, *i.e.*, às entidades que cumpram os requisitos cumulativos previstos no art. 10.º do CIVA e que, nessa medida, sejam enquadradas para efeitos deste imposto (e apenas para este efeito) como tal. Pela sua relevância, sublinhemos quais os requisitos cumulativos previstos no art. 10.º do CIVA para este enquadramento, os quais foram construídos a partir da densificação levada a cabo pelo legislador europeu no art. 133.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho Europeu (Silva & Soares, 2015: 116). Assim, poderão ser enquadradas como organismos sem finalidade lucrativa para efeitos de IVA as entidades que:

- 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” da entidade;
- b) “Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior”;

33. De acordo com o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul a 14 de outubro de 2021 no Processo n.º 807/11.3BELLE, “o registo definitivo da Impugnante, como Instituição de Solidariedade Social, é efetuado mediante despacho do Diretor-Geral da Segurança Social que defira o requerimento de registo, sendo que o mesmo se considera efetuado na data da apresentação do requerimento que seja deferido, e assim sendo, pode a Impugnante beneficiar do regime de isenção previsto no artigo 9.º, n.º 7 do CIVA desde essa data”.

- 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”; e
- d) “Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto”.

Para as entidades da economia social que cumpram os requisitos cumulativos que lhes permitam ser enquadradas como *organismos sem finalidade lucrativa*, encontrar-se-ão isentas de imposto, e sem possibilidade de renúncia, as seguintes operações:

- As prestações de serviços, efetuadas pelos organismos que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física, a pessoas que pratiquem essas atividades (n.º 8 do art. 9.º do CIVA);
- As locações de livros e outras publicações, partituras musicais, discos, bandas magnéticas e outros suportes de cultura e, em geral, as prestações de serviços e transmissões de bens com aquelas estreitamente conexas (n.º 12 do art. 9.º do CIVA);
- As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a bibliotecas, arquivos, museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes pertencentes aos organismos, desde que efetuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes, incluindo-se as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas (n.º 13 do art. 9.º do CIVA);
- As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa relativamente a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica (n.º 14 do art. 9.º do CIVA);
- As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos associados por organismos que prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos (n.º 19 do art. 9.º do CIVA);
- As prestações de serviços levadas a cabo por organismos que sejam associações de cultura e recreio e que respeitem à cedência de bandas de música, a sessões de teatro e ao ensino de ballet e de música (n.º 35 do art. 9.º do CIVA); e
- As transmissões de bens e as prestações de serviços realizadas no contexto de atividades de angariações de fundos quando *i)* as angariações sejam realizadas no

proveito exclusivo de entidades cujas atividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.º 6), 7), 8), 12), 13), 14) e 19) do art. 9.º do CIVA, *ii*) as angariações sejam manifestações meramente ocasionais³⁴ e *iii*) a isenção não provoque distorções de concorrência (n.º 20 do art. 9.º do CIVA).

Há, contudo, duas notas que importa aduzir, em especial, quanto às cooperativas.

Em primeiro lugar, importa salientar a existência, a título de exceção, de uma isenção de imposto especificamente aplicável às prestações de serviços efetuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma atividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores (isenção à qual as cooperativas podem renunciar, optando pela liquidação de IVA nessas operações), conforme decorre do disposto no n.º 34 do art. 9.º e da al. c) do n.º 1 do art. 12.º do CIVA.

Por outro lado, e embora não se coarte tal aproveitamento à partida, os requisitos objetivos e subjetivos construídos pelo legislador no art. 10.º do CIVA para a consideração de uma entidade enquanto organismo sem finalidade lucrativa tornam, pela sua natureza, mais difícil o aproveitamento das isenções de IVA previstas no art. 9.º daquele Código por parte das cooperativas. Não obstante, e na medida em que cumpram os requisitos legalmente previstos para esse efeito, as cooperativas poderão equacionar a respetiva integração *i*) no regime especial de isenção previsto no art. 53.º do CIVA quando não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 15 000 ou *ii*) no regime do IVA de caixa introduzido pelo Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio quando não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios para efeitos de IVA superior a € 500.000³⁵.

De todo o modo, e uma vez percorridos os caracteres essenciais das principais isenções de imposto previstas no art. 9.º do CIVA e aplicáveis às entidades da economia social, importa perceber que as entidades que beneficiem de tais isenções não liquidam IVA nas suas operações ativas, mas ficam impossibilitadas de deduzir ou de pedir o reembolso do IVA que tenha incidido sobre as suas operações passivas (*i.e.*,

34. O Despacho Normativo n.º 118/85, de 31 de dezembro fixa “em 8 o número anual de manifestações ocasionais” que podem ser isentas de IVA (ressalvando, contudo, que a Autoridade Tributária e Aduaneira pode, “mediante requerimento devidamente fundamentado, autorizar, a título excepcional, que o número limite [seja] ultrapassado), mais indicando que os beneficiários da isenção devem “participar previamente tal facto à repartição de finanças da área da sede, indicando, nomeadamente, o local, a data e o género de manifestação a realizar”. Quase 30 anos volvidos sobre a publicação deste Despacho Normativo, cremos que se impõe refletir sobre a sua adequação hodierna, considerando o caráter mais ou menos permanente de alguns tipos de angariações de fundos e, bem assim, as possibilidades de desmaterialização da respetiva realização.

35. Raciocínio que, naturalmente, é também aplicável a outras entidades da economia social que, não sendo cooperativas, cumprem igualmente tais requisitos.

sobre os bens e serviços adquiridos ou utilizados a montante), uma vez que estamos perante *isenções incompletas* de imposto³⁶. *A contrario*, para todas as operações económicas sujeitas a imposto e dele não isentas, as entidades da economia social devem liquidar IVA sobre o respetivo valor de realização (utilizando, para o efeito, as taxas de imposto que se encontram previstas no art. 18.º do CIVA e nas Listas anexas a este código³⁷), sendo-lhes possível deduzir ou pedir o reembolso do IVA suportado a montante, nos termos e condições previstos no art. 20.º do CIVA³⁸.

Por fim, e no que às obrigações acessórias e declarativas se refere, deve considerar-se, por princípio, que as entidades da economia social se encontram sujeitas ao cumprimento das obrigações genericamente aplicáveis aos diversos sujeitos passivos de imposto, essencialmente previstas no n.º 1 do art. 29.º do CIVA (cumprindo aqui

36. Neste sentido *vide* Tracana & Dias (2020: 23). Como aduzem Silva & Soares (2015: 113), esta regra é responsável pela existência de exceções “à regra da neutralidade do imposto” e por “distorções no comércio jurídico (o denominado IVA oculto), pois o sujeito passivo terá tendência a aumentar o preço dos bens e serviços de forma a poder “repercutir” economicamente o IVA suportado nas operações passivas”. Importa, contudo, salientar a existência de uma exceção para as IPSS. De acordo com os requisitos e limites concretamente previstos no Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho e no Ofício 90.025/2017, de 14 de agosto, as IPSS podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto incorrido: com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou predominantemente na prossecução dos fins estatutários; com elementos do ativo fixo tangível sujeitos a deprecimento e utilizados única e exclusivamente para fins estatutários (com exceção de veículos e respetivas reparações); e com a aquisição de bens e serviços de alimentação e bebidas no âmbito das atividades sociais desenvolvidas. O pedido de restituição deve ser submetido no portal das finanças pelas entidades beneficiárias a partir do 2.º mês seguinte ao da emissão das faturas e até ao termo do prazo de um ano contado da data dessa emissão. Embora se compreenda a impossibilidade de alargar este mecanismo a todas as entidades da economia social –atendendo, em especial, a preocupações associadas à eventual utilização abusiva e infundada desta medida–, cremos que seria relevante ponderar a respetiva aplicação às entidades que também beneficiam de um estatuto jurídico qualificado, como acontece com as entidades de utilidade pública, ainda que a possibilidade de acesso ao reembolso neste caso dependesse igualmente de um reconhecimento prévio da Autoridade Tributária e Aduaneira (à semelhança do que se encontra previsto em IRC para estas entidades, nos termos do art. 10.º do Código deste imposto).

37. Em Portugal, encontram-se previstas três taxas de IVA: a taxa normal, a taxa intermédia e a taxa reduzida, as quais ascendem, em território continental, a 23%, 13% e 6%, respetivamente. Para as entidades da economia social, poderá ter especial relevância a possibilidade de aplicação da taxa reduzida de IVA nas prestações de serviços de assistência domiciliária a crianças, idosos, toxicodependentes, doentes ou deficientes (verba 2.28 da Lista I anexa ao CIVA), nas entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema (verba 2.32 da Lista I anexa ao CIVA) e, para as cooperativas de habitação e construção, nas empreitadas concretamente previstas nas verbas 2.25 e 2.26 da Lista I anexa ao CIVA.

38. A este respeito, e “considerando a possibilidade de haver entidades que possuam os dois tipos de atividades, ou seja, as isentas [e] as não isentas”, Fernandes (2022: 44 a 47) explica com muito interesse que estamos perante “entidades consideradas sujeitos passivos mistos, uma vez que realizam simultaneamente operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem o direito à dedução”, o que significa que tais entidades ficarão “sujeitas a pagar o imposto recebido a jusante ou a receber o suportado a montante, com base no saldo dos dois”.

destacar, pela sua relevância, a entrega da declaração de início, de alteração ou de cessação da sua atividade, a emissão de fatura, a entrega da declaração periódica do IVA, a entrega da declaração de informação contabilística e fiscal e respetivos anexos e a disposição de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto). Contudo, importa sublinhar que:

- Todas as entidades da economia social que pratiquem *exclusivamente* operações isentas de imposto que não conferem direito à dedução (como é o caso das isenções do art. 9.º do CIVA) ficam dispensadas de entregar a declaração periódica de imposto, de apresentar a declaração de informação contabilística e seus anexos e de ter contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do IVA (al. c) do n.º 3 do art. 29.º do CIVA);
- Sendo qualificada como organismo sem finalidade lucrativa ou tratando-se de uma IPSS, a entidade que seja um sujeito passivo misto pode, nas suas operações isentas (e apenas nestas), substituir a emissão de fatura pela “emissão de outros documentos” comprovativos (n.º 20 do art. 29.º do CIVA); por sua vez, a entidade que apenas pratique operações isentas de imposto e que tenha obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos para efeitos de IRC não superior a € 200.000, fica dispensada da emissão de fatura (al. a) do n.º 3 do art. 29.º do CIVA).

6. Mecenaso empresarial

Para a promoção do financiamento privado das atividades de interesse geral prosseguidas pelas entidades da economia social e que a todos beneficiam, encontra-se prevista a existência, em Portugal, de um regime fiscal de incentivo ao mecenato empresarial, que comporta a atribuição de vantagens fiscais aos benfeitores das atividades de interesse público e geral desenvolvidas por aquelas entidades, nos termos e condições previstas nos artigos 61.º a 66.º do EBF. Com a consagração legal deste regime fiscal especial, o que se pretende é, pois, premiar e estimular as ações de mecenato empresarial como via para um mais amplo financiamento das atividades de interesse público que, como se sabe, são especialmente desenvolvidas por entidades que integram o setor da economia social. Com efeito, é precisamente a “relevância social das actividades prosseguidas pelas entidades beneficiárias” que permite justificar a consagração do regime fiscal do mecenato empresarial (Taborda, 2011: 120), em comunhão com a necessidade hodierna de serem reencontrados “institutos e ins-

trumentos para contrariar a hegemonia do individualismo e incentivar dinâmicas sociais comunitárias” (Silva & Soares, 2015: 17).

Neste contexto, importa começar por salientar que, ao abrigo do disposto no art. 61.º do EBF, o regime fiscal do mecenato empresarial incide sobre os donativos que, em dinheiro ou em espécie, são atribuídos por mecenas de cariz empresarial (sejam eles pessoas coletivas ou empresários em nome individual³⁹) a favor das entidades públicas ou privadas que se encontrem especificamente previstas nos artigos 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF e cuja atividade consista *predominantemente* na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional. Concordeiramente, o regime fiscal português admite vários tipos de mecenato em função da natureza da entidade beneficiária e da atividade por esta desenvolvida, sendo que esses vários tipos de mecenato se encontram expressamente consagrados no EBF (Amorim, 2011: 192). Adicionalmente, apenas podem ser incluídos no regime fiscal do mecenato os donativos que tenham “subjacente um caráter de liberalidade” (Ribeiro & Santos, 2013: 156), *i.e.*, que sejam atribuídos pelos respetivos mecenas sem o intuito de obtenção, em contrapartida, de quaisquer vantagens ou atribuições de caráter pecuniário ou comercial⁴⁰. E para que todas as transferências sejam passíveis de controlo e de registo, o recebimento dos donativos deve ser objeto da emissão de

39. Saliente-se, contudo, que os empresários em nome individual apenas podem beneficiar das vantagens decorrentes da aplicação do regime fiscal do mecenato quanto aos donativos atribuídos em dinheiro. Neste sentido, *vide* o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo a 29 de outubro de 2020, no âmbito do Processo n.º 0525/12.5BECBR. Não obstante, ainda que não sejam empresários em nome individual, os sujeitos passivos de IRS também podem contribuir para o financiamento das atividades realizadas pelas organizações da economia social através da designada Consignação de IRS. Através deste mecanismo, os sujeitos passivos de IRS podem consignar uma quota equivalente a 0,5% do imposto liquidado na sua declaração anual de imposto (Modelo 3) a favor de uma organização religiosa devidamente registada, de uma IPSS ou de uma pessoa coletiva de utilidade pública que prossiga fins de beneficência, assistência ou humanitários, ao abrigo do disposto nos n.º 4 a 6 do art. 32.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho. Contudo, e ao contrário do que acontece com o regime fiscal do mecenato empresarial, entendemos que neste caso não se está perante um verdadeiro benefício fiscal, uma vez que este mecanismo apenas permite que os sujeitos passivos de IRS façam uma escolha direta sobre o destino ou a afetação dos seus impostos, sem quaisquer contrapartidas associadas.

40. Os donativos distinguem-se, pois, dos patrocínios, que têm “subjacente uma relação sinalagmática, traduzida na atribuição de uma verba em contrapartida da obtenção de uma vantagem comercial” (Ribeiro & Santos, 2013: 156). Contudo, o que se verifica na prática é uma grande dificuldade dos operadores económicos em distinguir os dois conceitos (v.g., os conceitos de donativo e de patrocínio), sendo recomendável uma reflexão futura sobre as regras que, para este efeito, se encontram ainda hoje estabelecidas na Circular n.º 2/2004, de 20 de janeiro, da Direção de Serviços do IRC. A título de exemplo, refira-se que esta Circular continua a impor como requisito para o enquadramento no contexto do regime do mecenato que as regalias atribuídas pelos beneficiários não excedam 5% dos donativos atribuídos pelos mecenas, quando o art. 64.º do EBF prevê, desde 2022, que tais regalias não sejam sujeitas a IVA sempre que o correspondente valor não ultrapasse, no seu conjunto, 25% do montante do donativo concedido.

um recibo por parte das entidades beneficiárias com todos os requisitos exigidos no art. 66.º do EBF, devendo ainda estas entidades *i)* possuir um registo atualizado e completo das entidades mecenas e *ii)* proceder à entrega anual de uma declaração referente aos donativos recebidos no ano anterior (Modelo 25).

As regras que acabamos de enunciar nos seus traços mais importantes visam combinar a concessão de benefícios fiscais ao mecenato com os fundamentais princípios da justiça e da igualdade na tributação, tudo de forma a garantir que os donativos abrangidos por este regime fiscal se dirijam a financiar atividades de verdadeiro interesse público e a obviar que as verbas doadas sejam utilizadas como uma via para a prática de planeamento fiscal abusivo. Começando por focar a nossa atenção no IRC⁴¹, diremos que uma vez cumpridas tais regras e sendo, conseqüentemente, possível enquadrar o donativo no regime fiscal do mecenato empresarial, termos que:

- O donativo será isento de IRC na esfera da entidade beneficiária *se e na medida em que* seja destinado à direta e imediata realização dos fins estatutários desta entidade (n.º 4 do art. 54.º do CIRCE); e
- O donativo será aceite como gasto fiscal na esfera da entidade mecenas, podendo ainda ser objeto de uma majoração fiscal nos casos em que a lei especificamente o preveja. Esta majoração será deduzida ao resultado líquido do IRC no Campo 774 da declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) apresentada pelo mecenas por referência ao exercício fiscal em que os donativos sejam atribuídos.

A contrario, nas situações em que os donativos não sejam enquadráveis no regime fiscal do mecenato (designadamente, por não serem atribuídos com um caráter de liberalidade, por não serem cumpridas as obrigações acessórias ou por serem concedidos a uma entidade que não conste expressamente do EBF), o valor doado não só não será majorado como não será admitido como gasto fiscal (Taborda, 2011: 118 e 119). O valor do donativo deverá, como tal, ser acrescido ao resultado líquido do exercício no Campo 751 da declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) da entidade mecenas (Ribeiro & Santos, 2013: 139 e 146).

E em sede de IVA, o que se verifica? Sendo atribuídos em dinheiro, os donativos não serão sujeitos a IVA, “mormente por estar ausente o corresponsivo pressuposto de incidência objetiva” (Fernandes, 2022: 120). Sendo atribuídos em espécie, *i.e.*, através de uma transmissão de bens ou prestação de serviços gratuita, os donativos serão

41. Concentraremos naturalmente a nossa atenção nos impostos em análise no presente estudo: o IRC e o IVA. Contudo, e para a análise dos impactos decorrentes do mecenato empresarial em sede de outros impostos (designadamente, o IRS e o Imposto do Selo) *vide* Fernandes (2022: 120) e Silva & Soares (2015: 138 e 139).

sujeitos a tributação nos termos previstos na al. f) do n.º 3 do art. 3.º e nas als. a) e b) do n.º 2 do art. 4.º do CIVA. Embora não seja obrigatório proceder à repercussão do imposto nesta situação, o valor tributável dos donativos em espécie corresponderá ao valor de aquisição ou de produção dos bens ou ao valor normal dos serviços⁴², cumprindo sublinhar a existência de duas normas especiais neste contexto; assim:

- Não serão sujeitas a IVA as *pequenas ofertas*, cujo valor unitário não exceda € 50 e cujo valor global anual não ultrapasse o valor de cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, nos termos previstos no n.º 7 do art. 3.º do CIVA e na Portaria n.º 497/2008, de 24 de junho; e
- Serão isentas de IVA “as transmissões de bens a título gratuito, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não-governamentais sem fins lucrativos”, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 10 do art. 15.º do CIVA⁴³.

Como nota final, importa novamente sublinhar que o regime fiscal do mecenato empresarial é o resultado da implementação de políticas públicas que visam a promoção do financiamento empresarial de atividades que, sendo realizadas por organizações privadas com um escopo não lucrativo devidamente elencadas no EBF, se dirigem à satisfação de interesses públicos partilhados pela sociedade como um todo. Sendo de louvar a existência deste regime (sobretudo em alturas de crise social, financeira e/ou económica, como aquelas que o nosso país tem atravessado ciclicamente ao longo dos últimos anos), reforçamos a importância de o manter imune a abusos e à existência de planeamento fiscal abusivo, para o que muito contribuí, a nosso ver, a existência de um elenco fechado de entidades beneficiárias no EBF e a exigência de cumprimento de diversas obrigações acessórias neste domínio.

7. Conclusões

O estímulo e o desenvolvimento da economia social são reconhecidos como valores de interesse geral em Portugal, razão pela qual se encontra legalmente prevista

42. Assim resulta do disposto nas als. b) e c) do n.º 2 do art. 16.º e do n.º 3 do art. 37.º do CIVA. A circunstância de a repercussão do imposto não ser obrigatória significa que os sujeitos passivos podem, nas palavras de Silva & Soares (2015: 132), “suportar o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efetuar o respetivo débito” aos beneficiários das liberalidades.

43. De acordo com Silva & Soares (2015: 133), estamos perante isenções completas de imposto, “o que significa que o mecenas pode deduzir o IVA suportado a montante”.

a necessidade de fomento deste setor de atividade por parte dos poderes públicos, designadamente por via da consagração de um estatuto fiscal mais favorável para as entidades que o integram. Contudo, a concessão de benefícios fiscais deve sempre coadunar-se com os fundamentais princípios da justiça e da igualdade tributárias, o que significa, no caso das entidades da economia social, que a atribuição daqueles benefícios deve tomar em linha de conta o substrato e a natureza de cada entidade beneficiária, de forma a aferir o grau de intensidade com que esta prossegue objetivos de interesse geral, público ou mutualista por via da realização de atividades com um escopo dirigido ao desenvolvimento desses fins.

Nesta medida, parece-nos totalmente adequado que se privilegie (embora não se limite inteiramente) a concessão de benefícios fiscais para as entidades com um estatuto jurídico qualificado, como o estatuto de IPSS ou de pessoa coletiva de utilidade pública. Com efeito, e uma vez que a atribuição administrativa de tais estatutos depende da efetiva prossecução de finalidades de interesse público ou geral, tal circunstância revela-se apta a admitir que a correspondente atribuição de vantagens fiscais se dirige efetivamente a proteger e a promover interesses públicos extra-fiscais relevantes, em respeito pelos já referidos princípios da justiça e da igualdade na tributação. O mesmo não acontece, a nosso ver, no caso das cooperativas, verificando-se neste contexto (e particularmente em sede de tributação do rendimento) a existência de um desajustamento do regime fiscal face ao intuito de proteção da zona de mutualidade cooperativa, o que reclama a introdução de alterações legislativas. Na verdade, e salientando alguns dos aspetos mais significativos, a obrigação de sujeição dos excedentes cooperativos a imposto *in totum*, *i.e.*, sem qualquer aferição relativa ao seu efetivo retorno aos cooperadores, não se coaduna com a finalidade mutualística e não lucrativa prosseguida pelas cooperativas. De igual forma, o regime fiscal expresso na letra do artigo 66.º-A do EBF não só não propicia o cumprimento daquele intento de proteção da zona de mutualidade cooperativa (verificando-se, até, que pode consistir num incentivo à “desmutualização” de certas cooperativas), como introduz insegurança jurídica ao nível da interpretação dos tipos de resultados que se devem considerar como incluídos no âmbito do benefício fiscal por referência a determinados ramos cooperativos.

Creemos ser também de lamentar a existência de diversas exceções ao regime fiscal de “base” construído pelo legislador fiscal português para o setor da economia social, sendo de destacar o alargado âmbito da isenção de IMI aplicável às Misericórdias, as isenções de IVA previstas em legislação extravagante (como acontece quanto às transmissões de bens e à prestação de serviços realizadas por associações de jovens inscritas no RNAJ) e a possibilidade de reembolso total ou parcial do IVA incorrido pelas IPSS (sem considerar a atribuição de igual possibilidade às pessoas coletivas

com estatuto de utilidade pública), sem esquecer a aparente insusceptibilidade de aplicação da tributação autónoma sobre os encargos incorridos pelas entidades da economia social com viaturas ligeiras, motas e motocicletas. Importa, pois, reequacionar a consagração e a extensão de tais exceções, considerando que a respetiva previsão legal, aliada à dispersão legislativa que atualmente se verifica ao nível da legislação fiscal aplicável à economia social em Portugal, aporta um natural prejuízo para a unicidade do sistema jurídico, do propósito pelo qual os benefícios são concedidos e para a própria observância dos princípios fundamentais da tributação.

Por fim, e no que ao regime fiscal do mecenato empresarial respeita, embora reconhecendo a sua capital relevância para o financiamento das entidades da economia social, consideramos que importa manter este regime imune à prática de planeamento fiscal abusivo, para o que muito contribui, a nosso ver, a existência de um elenco fechado de entidades beneficiárias no EBF e a exigência de cumprimento de diversas obrigações acessórias neste domínio.

Bibliografia

- AGUIAR, Nina (2016): “O Problema da Tributação do Rendimento das Cooperativas - reflexão a partir do direito português”, *Revista Cooperativismo e Economía Social*, nº 28, pp. 163-190.
- AGUIAR, Nina (2022): “The taxation of co-operatives income: analysis of its rationale”, *International Journal of Cooperative Law – Special issue on taxation, Issue IV*, pp. 88-104.
- AMORIM, José de Campos (2011): “Regime fiscal aplicável às Entidades sem Fins Lucrativos em Portugal e em Espanha”, *Journal of Business and Legal Sciences / Revista De Ciências Empresariais e Jurídicas*, nº 20, pp. 179-202.
DOI: <https://doi.org/10.26537/rebules.v0i20.983>
- BANDEIRA, Ana Maria, MEIRA, Deolinda & ALVES, Vera: (2017): “Los diferentes tipos de resultados en las cooperativas portuguesas. Un estudio de caso múltiple”, *REVESCO*, nº 123, pp. 37-63.
DOI: <http://dx.doi.org/10.5209/REVE.54919>
- COURINHA, Gustavo Lopes (2019): *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, Coimbra.
- FERNANDES, Filipe de Vasconcelos (2022): *Direito Fiscal do Terceiro Setor*, AAF-DL Editora, Lisboa.
- MARTINS, Carlos Quelhas (2021): *ESNL – Entidades do Setor Não Lucrativo. Abordagem Contabilística e Fiscal*, APECA, Vila do Conde.
- MEIRA, Deolinda (2013): “A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa: do projeto ao texto final”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 24, pp. 1-32.
- MEIRA, Deolinda (2015): “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, pp. 83-113.
- MEIRA, Deolinda, AGUIAR, Nina & RAQUEL, Sandra (2016): “Estudio sobre la eficacia del régimen fiscal cooperativo portugués”, *REVESCO*, nº 121, pp. 7-32.
DOI: http://dx.doi.org/10.5209/rev_REVE.2016.v121.51306
- NABAIS, José Casalta (2021): *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 11.^a edição.
- NAMORADO, Rui (2014): “Compreender a Economia Social”. Em: *Economia Social em Ação* (coord. Namorado, Rui), Almedina, Coimbra, pp. 5-25.

- PALMA, Clotilde Celorico (2015): *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, Coimbra, 6.^a edição.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2014): *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 5.^a edição.
- PIRES, José Maria Fernandes (2016): *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Almedina, Coimbra, 3.^a edição.
- RIBEIRO, Filipa Moreira, & SANTOS, Sofia Ferreira (2013): *A Fiscalidade e as Organizações de Economia Social*, Vida Económica, Porto.
- ROCHA, Ana Paula (2023): “O regime fiscal das cooperativas em Portugal: tributação do rendimento, do consumo e do património”, *Deusto Estudios Cooperativos*, nº 22, pp. 105-138. DOI: <https://doi.org/10.18543/dec.2711>
- SILVA, Suzana Tavares & SOARES, Cláudia Dias (2015): *Regime Fiscal das Entidades da Economia Social e Civil*, Vida Económica, Porto.
- TABORDA, Daniel (2011): “Donativos empresariais – uma análise jurídico-económica”, *Revista de Direito das Sociedades*, Ano III – nº 1, pp. 117-136.
- TRACANA, Dinis & DIAS, Carolina Campos (2020): “Tributação do Setor Cooperativista em Portugal: análise dos principais aspetos e questões em aberto”, *Revista Eletrónica de Fiscalidade da Associação Fiscal Portuguesa*, II:2.