

**Mario de Conto -Ana Paula Andrade Rodrigues Ramos . A identidade cooperativa e o tratamento tributário adequado. Cooperative identity and an adequate tax treatment**

**Resumo**

O Direito Cooperativo na contemporaneidade se depara com duas tendências antagônicas: de um lado, a reafirmação das características peculiares das sociedades cooperativas; de outro, a “companização” das Cooperativas, como uma imposição de padronização dos agentes econômicos que operam em uma economia globalizada. Essa tendência, que pode ser percebida claramente em normas internacionais – como as normas internacionais de contabilidade (IFRS) – põe em risco a identidade cooperativa, seu regime fiscal e o seu tratamento tributário. Nesse sentido, o presente artigo pretende contribuir com a justificativa teórica da necessária reafirmação histórica das características das Cooperativas, como meio de preservação de sua identidade e de seu regime tributário adequado.

**Palavras-chave:** Cooperativas, Tributação.

**ABSTRACT**

The Cooperative Law nowadays are faced with two opposing trends: on the one hand, the reaffirmation of the peculiar characteristics of cooperative societies; on the other, the "companization" of cooperatives, as an imposition of "standardlization" of economic agents operating in a globalized economy. This trend, which can be clearly seen in international standards - such as international accounting standards (IFRS) - endangers the cooperative identity, its legal regime and its tax treatment. In this sense, this article aims to contribute to the theoretical justification of the necessary historical reaffirmation of the characteristics of cooperatives as a means of preserving their identity and their appropriate tax regime.

**Key Words:** Cooperatives, Taxation.

**Sumário:** Introdução. I. O Estado pós-moderno: globalização econômica e Direito. II. Direito Cooperativo: as tendências de “companização” e os riscos à identidade cooperativa. III. Da necessária defesa da Identidade Cooperativa: a Recomendação 193 da Organização Internacional do Trabalho. Considerações Finais. Referências Bibliográficas.

**Introdução**

Na atualidade, verificam-se duas tendências opostas em relação a evolução do Direito Cooperativo: (1) a reafirmação das características peculiares das sociedades cooperativas, na esteira das primeiras legislações mundiais que buscavam diferenciar a sociedade cooperativa das demais sociedades existentes, caracterizando-a como uma sociedade de pessoas, de fins não lucrativos, orientada à satisfação das necessidades de seus membros e de outro, a um movimento

de (2) “companização” das Cooperativas, como uma imposição de padronização dos agentes econômicos que operam em uma economia globalizada, notadamente considerando-se as normas de direito concorrencial e as chamadas normas internacionais de contabilidade.

A tendência de “companização” das cooperativas pelo Direito põe em grave risco a identidade cooperativa, o que acarreta reflexos diretos ao seu regime fiscal e o seu tratamento tributário adequado. Notadamente quanto ao conceito de Ato Cooperativo – instituto jurídico presente nas legislações latino-americanas – verifica-se que o mesmo apresenta direta dependência da compreensão – por parte da legislação – das características próprias das sociedades cooperativas e do entendimento a respeito dos elementos peculiares das relações estabelecidas pela cooperativa e por seus associados.

Nesse sentido, o presente artigo pretende contribuir com a justificativa teórica da necessária reafirmação histórica das características das Cooperativas, como meio de preservação de sua identidade e de seu regime tributário adequado.

## **I. O Estado pós-moderno: Globalização econômica e Direito contemporâneo.**

A noção de Estado Liberal, em sua concepção clássica, apresenta-se como produto da modernidade e, portanto, como um instrumento necessário à superação das indeterminações que caracterizaram o período medieval. Trata-se do que Weber concebe como o Estado Burocrático<sup>250</sup>, no sentido do estabelecimento de regras que visam à despersonalização e a clara oposição ao tratamento de casos individuais. Faz parte desse ideário o estabelecimento de direitos individuais, exercidos em face do Estado, evidenciando a relação dicotômica – e oposicionista - entre Estado e sociedade. O Estado passa a ser visto com um ente abstrato, artificial, fruto da racionalidade, que deveria – através do Direito - garantir segurança à sociedade.

Na percuciente análise de Chevallier<sup>251</sup>, tal concepção de Estado Moderno é resultado de cinco elementos essenciais, entre os quais a construção de uma figura abstrata, como fonte única de

---

<sup>250</sup> WEBER, Max. Ensaios de sociologia. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1982, p. 55.

<sup>251</sup> Segundo Chevallier, cinco elementos caracterizam o Estado Moderno: “(1) A existência de um grupo humano, a nação, implantado sobre um território e caracterizado, para além da diversidade e oposição dos interesses dos membros, por um vínculo mais profundo de solidariedade: apoiando-se sobre a nação, o Estado é a expressão de seu poderio coletivo; é a forma superior que assume a nação, a projeção institucional que lhe confere durabilidade, organização, poderio. (2) A construção de uma figura abstrata, o Estado, erigida concomitantemente em depositária da identidade social e fonte de toda a autoridade (...) (3) A

autoridade (Estado) e a existência de um aparelho estruturado de dominação (Direito). O Direito Moderno, nesse sentido, apresenta-se intimamente ligado à noção clássica de soberania estatal, entendida como um poder juridicamente incontestável<sup>252</sup> e independente de pressões externas. Essa lógica do Estado Moderno, todavia, sofre profundas alterações a partir do Século XX. A noção clássica de soberania cede espaço, notadamente em função dos influxos da globalização econômica, à necessidade de articulação do Estado com outros atores, configurando a noção de um direito negociado em oposição ao clássico direito imposto. Nesses termos, duas dinâmicas vão levar a uma reavaliação da relação estado sociedade: uma dinâmica interna (decorrente da relação Estado e Sociedade Civil) e outra externa (decorrente dos influxos da Globalização).

O enfraquecimento do Estado, como único motor de desenvolvimento e único centro de poder e de elaboração de normas, combinado ao surgimento de novos atores sociais, obrigou-o a possibilitar novas formas de participação com vistas à construção da ideia de um novo direito, um direito plural, flexível<sup>253</sup>, aberto e suscetível as contribuições - e as pressões - internas e externas.

Contemporaneamente, verifica-se que tal dinâmica externa afeta ao Direito através da forte pressão exercida por regulações internacionais – por vezes emanadas de organismos privados – na construção de normas jurídicas nacionais. Como exemplo aplicável ao Direito Societário – afetando diretamente às cooperativas – estão as chamadas “Normas Internacionais de Contabilidade” – IFRS (International Financial Reporting Standards), elaboradas pelo “Conselho Internacional de Padrões Contabilidade” – IASB (International Accounting Standards Board), uma organização privada e independente de governos.

---

percepção do Estado como princípio de ordem e de coesão social: enquanto a sociedade civil recobre a esfera das atividades privadas e dos interesses particulares, o Estado é concebido com a expressão do interesse geral (...) (4) O estabelecimento de um monopólio de coerção (...) (5) A existência de um aparelho estruturado e coerente de dominação, encarregado de colocar em funcionamento esse poderio”. CHEVALLIER, Jacques. O Estado Pós-Moderno. Belo Horizonte: Editora Forum, 2009, p. 24-25.

<sup>252</sup> MORAIS, José Luis Bolzan de. As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2002, p. 25.

<sup>253</sup> Argumenta Chevallier que o direito pós-moderno incorpora as complexidades da contemporaneidade: “Rompendo com a dogmática jurídica inerente à modernidade, o direito pós-moderno – direito plural, direito negociado, direito flexível, direito reflexivo – apresenta ainda novas características relativamente ao direito moderno: incorporando a complexidade do real, ele se transforma em instrumento flexível de pilotagem e de governança; de meio de “governo” das sociedades, ele se torna instrumento de uma “governança” que segue as vias mais sinuosas”. CHEVALLIER, Jacques. O Estado Pós-Moderno. Belo Horizonte: Editora Forum, 2009, p. 182.

Não obstante a sua paraestatalidade e à não cogência das normativas elaboradas pelo IASB, verifica-se que o processo de globalização econômica impõe a padronização das sociedades como decorrência da necessidade de desenvolvimento do comércio internacional. Tal padronização, focada na “eficiência” do mercado e na redução dos custos de transação, é realizada sem a devida análise das peculiaridades dos tipos societários e das legislações nacionais.

O Estado, nesses termos, vê-se pressionado pelo poder econômico globalizado a legislar de maneira a acolher os interesses internacionais, muitas vezes em desacordo com o que estabelece sua própria legislação. Considerando-se que esses atores operam em escala transnacional através de grandes companhias, é evidente que as normas que visam estabelecer amoldam-se ao interesse das grandes empresas de capital e não aos empreendimentos locais, como as médias e pequenas empresas e as Cooperativas, cujos impactos serão analisados no próximo capítulo.

## **II. Direito Cooperativo: as tendências de “companização” e os riscos à identidade cooperativa**

As cooperativas surgiram, na Revolução Industrial, como tipos especiais de sociedades. Embora se possam referir muitas distinções entre sociedades cooperativas e companhias, foca-se nesse momento em uma quebra paradigmática operada pelas mesmas. De fato, com as modernas cooperativas, nasceu a concepção de uma empresa democraticamente controlada, com foco nas pessoas e não no capital.

Efetivamente, não é simples, na estrutura de uma economia capitalista, a compreensão de tal tipo de sociedade, com características de uma associação de pessoas para operar uma empresa sem objetivo de lucro. Essa dificuldade se evidencia no desafio que é para as ordens jurídicas nacionais a tradução do fenômeno cooperativo em uma legislação que reconheça suas características peculiares.

Henry<sup>254</sup> refere a existência de duas tendências opostas da legislação sobre o fenômeno cooperativo desde a constituição da primeira cooperativa no mundo industrializado. Essas tendências são marcadas, até 1970, pela distinção entre as cooperativas e outros tipos de sociedade e após 1970 pela aproximação do tratamento legal a outros tipos de sociedade, especialmente com as companhias.

---

<sup>254</sup>Refere Henry: “The evolution of cooperative legislation can be divided into two, partly overlapping, phases - one from the mid-19th century to the present day, the other one starting in the 1970s. The first is marked by distinguishing cooperatives from stock companies, the second one by approximating them with stock companies. Henry, Hagen. Guidelines for cooperative legislation / by Hagen Henry; International Labour Office. – 3rd ed. rev. - Geneva: ILO, 2012, p. 9.

De fato, as primeiras cooperativas surgiram sem uma legislação específica. Como refere Althaus, até 1846, na Inglaterra, as cooperativas recebiam uma “Autorização Real” ou suas transações eram feitas sob responsabilidade de alguns sócios. Após, a constituição de cooperativas na Inglaterra foi feita pelo regime das ‘Friendly Societies’ e, após 1852, regulado pelo ‘Industrial and Provident Societies Act’<sup>255</sup>, considerada a primeira lei cooperativista do mundo. Após a Inglaterra, foram criadas leis cooperativas na Prússia (1869), Áustria (1869), Japão (1900), Finlândia (1901), para referir alguns exemplos. A legislação nessa fase teve a preocupação de descrever a cooperativa como uma sociedade formada por membros com forte identidade cooperativa, considerando os interesses comuns e homogêneos entre seus associados.

A partir de 1970, a regulação de cooperativas – especialmente em países desenvolvidos – está no caminho de aproximação com outros tipos de sociedades. Henry refere que esse movimento de companização das cooperativas afeta todos os tipos de empresa, como um fenômeno de padronização de leis<sup>256</sup>. Essa padronização, por desconsiderar as peculiaridades das cooperativas, podem criar danos a sua identidade, a longo termo. Além disso, isso afeta não apenas o direito societário, mas também regulações em nível de direito tributário, do trabalho e da concorrência.

Esse fenômeno de “companização” das sociedades cooperativas vem sendo expandido em escala internacional, com o auxílio, inclusive, de organizações privadas. É o caso das chamadas ‘Normas Internacionais de Contabilidade’ (IFRS) emanadas pelo ‘Conselho Internacional de Padrões de Contabilidade’ (IASB) em 2009. Notadamente IAS 32 que trata de instrumentos financeiros, busca padronizar, em nível mundial, a classificação dos instrumentos financeiros das empresas em passivos (liabilities) e patrimônio (equity). Tal padronização é de interesse das grandes empresas transnacionais, constituídas sob a forma de sociedade anônima e erigidas ao modelo empresarial ‘standard’ do sistema capitalista. Justifica-se tal padronização em virtude da necessidade de que tais empresas transnacionais tenham maior facilidade de acessar recursos financeiros através da emissão de ações e de sua negociação em mercados mobiliários em todo o mundo.

---

<sup>255</sup> “Aunque las Friendly Societies tuvieron alguna afinidad con las cooperativas, no eran en manera alguna una misma e idéntica cosa. Se trataba, en rigor, de la aparición de un fenómeno social nuevo, no contemplado hasta entonces por el derecho positivo [...]. No pasó mucho tiempo antes de que se cobrara conciencia de esta situación. Fruto de ello, y de la fuerza incontestable de la afirmación y crecimiento de un movimiento social cuya realidad no podía ignorarse, fué la sanción de la primera ley de cooperativas del mundo, conocida como Industrial and Provident Societies Act, sancionada por el Parlamento Británico en 1852”. CRACOGNA, Dante. Estudios de Derecho Cooperativo. Buenos Aires: Intercoop, 1980, p. 17.

<sup>256</sup> HENRY, Hagen. Guidelines for cooperative legislation / by Hagen Henry; International Labour Office. – 3rd ed. rev. - Geneva: ILO, 2012, p. 14.

A aplicação de tais normas, todavia, encontra resistência, desde 2009, em diversos países do mundo, em especial na União Europeia. Estudos realizados por pesquisadores da Universidade de Bayreuth<sup>257</sup> questionam a aplicabilidade das referidas normas às pequenas e médias empresas, concluindo que possuem como foco de aplicação apenas as sociedades anônimas.

No que concerne às Cooperativas, a aplicação das normas internacionais de contabilidade sugere que o Capital Social – historicamente classificado como patrimônio líquido da Cooperativa – seja classificado como um passivo. A justificativa da normatização é que, uma vez que as cotas de capital dos associados são resgatáveis, constituiriam uma exigibilidade da cooperativa.<sup>258</sup>

Essa justificativa desconsidera totalmente a diferença que o capital exerce em uma empresa de capital e em uma sociedade cooperativa, bem como a compreensão do princípio da adesão livre e voluntária. O que se apresenta evidente é que essa padronização – ou companização das cooperativas – importa no risco de perda da identidade da cooperativa, o que traz repercussões muito mais relevantes que a questão do tratamento do capital das sociedades cooperativas, mas pode inclusive justificar a desnecessidade de um tratamento diferenciado das sociedades cooperativas, adequado a suas características.

É nesse sentido que a defesa da Identidade Cooperativa se apresenta como um imperativo de seu tratamento jurídico adequado, o que traz consequências diretas para o seu tratamento fiscal e tributário adequado.

### **III. Da necessária defesa da Identidade Cooperativa: a Recomendação 193 Da Organização Internacional do Trabalho**

As sociedades cooperativas, como ocorre com as grandes corporações transnacionais, apresentam-se ‘globalizadas’ na contemporaneidade. A participação das cooperativas nesse movimento de Globalização, todavia, se dá em sentido diametralmente oposto da globalização capitalista. Em verdade, falar-se em uma “Globalização Cooperativa” é referir-se a um modelo de globalização que busca corrigir as desigualdades da Globalização Capitalista hegemônica. Dito de outro modo: se a Globalização Capitalista gera, em todos os continentes, exclusão econômica e social, resta por criar possibilidades, aos grupos subalternizados pela economia hegemônica, de buscar alternativas através de vínculos comunitários de solidariedade.

---

<sup>257</sup>FÜLBIER, Rolf Uwe; GASSEN, Joachim. IFRS for European Small and Medium-Sized Entities? A theoretical and empirical analysis. University of Bayreuth, 2009.

<sup>258</sup>AMORIM, Ana Luísa G. Cavallari de; BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. Impactos dos padrões internacionais de contabilidade nas cooperativas brasileiras.

No plano do Direito Internacional, verifica-se que, na atualidade, as cooperativas se apresentam como um modelo econômico adequado a combater os efeitos da crise do capitalismo, notadamente decorrentes da migração de uma Economia Civil para uma Economia Comercial de larga escala, voltada à eficiência econômica em detrimento da democracia. O reconhecimento do Cooperativismo pelos Organismos Internacionais – notadamente pela Organização das Nações Unidas e pela Organização Internacional do Trabalho – é vinculado, nesses termos, ao papel que as Sociedades Cooperativas podem exercer, junto aos Estados, em correção aos efeitos nocivos do processo de globalização hegemônica.

Nesses termos, a Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas - ONU através da Resolução 64/136, intitulada “As Cooperativas no Desenvolvimento Social”, de 18 de Dezembro de 2010, proclamou o Ano de 2012, como o Ano Internacional de Cooperativas, reconhecendo o papel das cooperativas no desenvolvimento econômico e social, bem como instrumento de inclusão social e erradicação da pobreza. Dessa forma a ONU apresenta recomendações aos Governos, no sentido de aumentar a conscientização das pessoas acerca da contribuição das cooperativas para o desenvolvimento social e econômico; promover o crescimento das cooperativas como empresas sociais; rever suas medidas legais para estimular o crescimento e a sustentabilidade das cooperativas; desenvolver programas objetivando aumentar a capacitação das cooperativas; promover seu crescimento através do fácil acesso a financiamentos; promover o crescimento das cooperativas de crédito para alcançar as metas de inclusão financeira.

O Preâmbulo da Constituição da Organização Internacional do Trabalho refere a justiça social como a base da paz universal e duradoura e, não por outra razão, a Recomendação 193/2002, em seu preâmbulo, reconhece as cooperativas como específicos tipos de sociedade que promovem a participação de todos no desenvolvimento econômico e social e seu papel para a justiça social e finalmente para um desenvolvimento mundial sustentável. A Recomendação reconhece o conceito de cooperativa e os Princípios Cooperativistas sistematizados pela Aliança Cooperativa Internacional e recomenda aos Estados-membros a promoção de Cooperativas, notadamente através de uma estrutura institucional que facilite o registro de cooperativas, bem como da promoção de políticas apropriadas da criação de reservas e de fundos de solidariedade e da adoção de medidas de supervisão, preservando a autonomia das cooperativas, entre outros. Reconhece, outrossim que “as cooperativas servem aos seus membros e, como tal, o equilíbrio entre a necessidade de rentabilidade e as necessidades de seus membros que possuem e controlam sua própria empresa, que são diferentes das sociedades por ações, portanto, necessitam de leis que reconheçam suas especificidades”.

Um ponto interessante da Recomendação é expresso no seu parágrafo 7º, sobre o papel dos governos na promoção de cooperativas, com um tratamento legal “não menos favorável que aquele dispensado a outras formas de empresas e organizações sociais”. Nesse sentido, “não menos favorável” significa igual tratamento das cooperativas na legislação nacional, considerando, obviamente, as peculiaridades das sociedades cooperativas. Nas palavras de Münkner<sup>259</sup>, não se trata de um privilégio às cooperativas, mas de um tratamento segundo sua natureza. Certamente, como refere Fici<sup>260</sup>, os governos devem estabelecer tratamento tributário diferenciado para diferentes sujeitos – o que não significa quebra da isonomia, mas se trata, exatamente, da consecução do princípio da igualdade.

Nesses termos, o que se verifica é que o Cooperativismo é reconhecido, no âmbito do Direito Internacional, como modelo de desenvolvimento baseado na ética da solidariedade, através da gestão de um empreendimento democrático que mede sua eficiência por outros meios que não os tradicionais e, portanto, deve ser estimulado pelos Estados como ferramenta de fomento ao desenvolvimento econômico e social, o que significa observar suas características especiais quando legisla acerca de direito tributário, do trabalho e da concorrência.

Em termos de Direito Comparado verifica-se, de antemão, que não obstante à existência de características específicas, os diversos ordenamentos jurídicos possuem maneiras próprias de legislar acerca do fenômeno cooperativo. Evidentemente, a relação que cada Estado estabelece com o Cooperativismo está intimamente ligado a eventual complementariedade do fenômeno com os objetivos estatais e, em síntese, ao próprio perfil do Estado.<sup>261</sup>

---

<sup>259</sup>“With regard to government’s co-operative development policy, the advice given in UN Guidelines of 2001 aimed at creating a supportive environment for the development of co-operatives (A/56/73, E/2001/68, adopted at 88th plenary session, 19 December 2001, A.RES.56.114) should be followed. Misusing co-operatives as development tools and outside goal-setting destroy the main advantage of co-operatives: to mobilise members’ own resources for their own benefit and to activate the propelling forces of organised self-help, thereby contributing indirectly to general development. Co-operatives do not need privileges but have to be treated according to their special nature. They have to be guaranteed an equal level playing field with their commercial competitors”. MÜNKNER, Hans-H. Report on the American-European Meeting on the Law of Co-operatives and Organisations based on Solidarity. Bogotá/Colombia. 2013.

<sup>260</sup> “A tax treatment of cooperatives consistent with their distinct nature under organizational law could not be regarded as preferential (and therefore prohibited) under competition law, but would only be the expression of a rational and coherent legal system that provides different tax regimes for different subjects, in accordance with the principle of substantial equality. FICI, Antonio. An Introduction to Cooperative Law In: International Handbook of Cooperative Law. Springer-Verlag, Heidelberg, 2013 p. 58.

<sup>261</sup> Nesse sentido, Rui Namorado, citando Dante Cracogna, refere que: As leis traduzem, na sua própria estrutura, os tipos de posição do Estado em face das Cooperativas. Deste modo, nos países da Europa Ocidental e da América do Norte, a atitude do Estado é predominantemente liberal, não promovendo as cooperativas nem interferindo na sua vida, mas reconhecendo apenas a sua existência. Assim, nestes países, a legislação limita-se a estabelecer um quadro jurídico geral adequado às características das cooperativas, determinando as condições do seu reconhecimento como pessoas jurídicas [...] Nos países em desenvolvimento, o Estado, mais intervencionista, assume-se como propulsor da dinâmica cooperativa. Surgem leis com uma malha mais apertada [...] Nos países de economia centralizada planificada (nas

Na atualidade, em um contexto de economia globalizada, é necessário referir que um tratamento tributário adequado às cooperativas não importa em um tratamento privilegiado, mas considera tal tipo de sociedade como uma empreendimento comum, sem fins lucrativos (not-for-profit), no sentido de que os resultados positivos da Cooperativa, nas operações com seus membros, são propriedade dos membros e não da Cooperativa. Em outras palavras, que o objetivo da cooperativa não criar resultados para si própria, mas para seus membros. Nesse sentido, é necessário distinguir, na estrutura legal das sociedades cooperativas, dois tipos de transações: primeiro, as transações com seus membros; Segundo, as transações com terceiros, estranhos à sociedade.

No primeiro caso, a sociedade cooperativa é uma ferramenta dos membros, um instrumento para acessar ao mercado. Como um exemplo, quando produtores rurais, como membros de uma cooperativa, vendem sua produção ao mercado, o resultado positivo não configure lucro da cooperativa, mas a remuneração dos seus sócios. As eventuais sobras ainda serão divididas, entre os sócios, na proporção de suas transações com a cooperativa.

No Segundo caso, a cooperativa, como uma exceção, realiza transações com não sócios. Para utilizar o mesmo exemplo, se em determinada situação, a cooperativa necessita realizar uma venda ao mercado e a produção de seus associados não é suficiente, a Cooperativa pode adquirir produtos de não associados. Nesse caso, a distribuição dos resultados provenientes de operações com terceiros não é permitida e as legislações em geral disciplinam a distribuição desse resultado (lucro) a um fundo indivisível.

Em algumas legislações da América Latina, essa distinção foi feita, tradicionalmente, através do conceito de Ato Cooperativo. De fato, o conceito originariamente concebido pelo jurista mexicano Salinas Puente, referindo-se aos atos que a cooperativa pratica, sem objetivo de lucro, no atendimento às necessidades, como refere Cracogna<sup>262</sup>.

---

palavras de Cracogna), o Estado atribui às cooperativas um papel no sistema económico e controla a sua atividade." NAMORADO, Rui. Introdução ao direito cooperativo. Coimbra: Almedina, 2000. p. 28.

<sup>262</sup> "A doutrina começou a ocupar-se do tema na década de 1950, podendo mencionar-se o estudo do mexicano Antonio Salinas Puente, intitulado Teoria do Ato Cooperativo como um dos primeiros que se publicaram sobre esta matéria. Salinas chega à conclusão de que o ato cooperativo "é o suposto jurídico, ausente de lucro e de intermediação que a organização cooperativa realiza em cumprimento de um fim preponderantemente económico e de utilidade social". CRACOGNA, Dante. O Ato Cooperativo na América Latina. In: Ato Cooperativo e seu adequado tratamento tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 51.

Cracogna<sup>263</sup> refere que a Organização das Cooperativas das Américas, no Congresso Continental de Direito Cooperativo ocorrido em Mérida, em 1969, descreveu os elementos que caracterizam o ato cooperativo em detrimento de alguma outra classe de ato, o ato no qual (1) os sujeitos são membros de uma cooperativa e a cooperativa é formada de acordo com os princípios cooperativos universalmente aceitos; (2) o objeto está de acordo com os propósitos da cooperativa e (3) sem objetivo de lucro.

No sistema jurídico brasileiro, no qual há o reconhecimento do Ato Cooperativo – inclusive pela Constituição Federal – o tratamento legal das sociedades cooperativas é peculiar. De fato, a Constituição brasileira reconhece o art. 146 o “tratamento tributário adequado” ao Ato Cooperativo.<sup>264</sup> Nesse sentido, membros de uma sociedade cooperativa objetivam desenvolver uma atividade econômica, sem objetivo de lucro. Esse objetivo comum é expressado na noção de Ato Cooperativo, segundo estabelece o art. 79 da Lei 5764/71.

No Direito Europeu, refere Rui Namorado<sup>265</sup> os problemas decorrentes da ausência da previsão legal do instituto do Direito Cooperativo, expresso em seu texto “Ato Cooperativo, uma ausência que confunde”. Munkner<sup>266</sup> refere essa distinção entre as tendências na legislação da América Latina e Europa. Segundo seu argumento, enquanto na Europa existe um movimento de padronização entre o tratamento legal entre as empresas, na América Latina as legislações sobre cooperativas são vistas pelo governo como parte de um terceiro setor da economia.

---

<sup>263</sup> “1. Sujeitos: o cooperador enquanto tal e a cooperativa enquanto constituída e de acordo com os princípios cooperativos universalmente aceitos; 2. Objeto: de acordo com os fins da cooperativa; 3. Finalidade: sem ânimo de lucro”. CRACOGNA, Dante. O Ato Cooperativo na América Latina. In: Ato Cooperativo e seu adequado tratamento tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 52.

<sup>264</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”. Federal Constitution of Brazil. Available on <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Access in 16/08/2014.

<sup>265</sup> “O acto cooperativo, como categoria jurídica autónoma não tem ainda um lugar no direito português. E essa tão marcada desvalorização não só se manifesta nos textos legais, como também na generalidade da doutrina [...]. É uma ausência que confunde em dois sentidos. Em primeiro lugar, por facilitar alguma incerteza no regime jurídico das cooperativas. Em segundo lugar, porque não pode deixar de suscitar alguma perplexidade que uma ordem jurídica como a portuguesa, que tanto relevo específico deu à realidade cooperativa, tenha ignorado, por completo, o acto cooperativo como categoria jurídica autónoma”. NAMORADO, Rui. Estudos de Direito Cooperativo. Coimbra: Almedina, 2005, p. 96.

<sup>266</sup> “The trend in European co-operative law is to abandon the special “legal treatment of CT and to opt for a contractual relationship between co-operatives and their members, subject to general contract law, except in case of workers’ co-operatives, where labour law is only law applied in relations with non-members employed by the co-operative. In Latin America, the trend appears to go into the opposite direction, with the law-makers integrating provisions on CT into the law. Co-operatives are seen as part of social economy and of a third sector between the private and the public sector, while in Germany, co-operatives are perceived as part of a pluralistic market economy, formed for promoting the individual and common economic interests of their members and after a law reform of 2006 also for meeting the social and cultural aspirations of their members, if the by-laws so provide.” MÜNKNER, Hans-H. Report on the American-European Meeting on the Law of Co-operatives and Organisations based on Solidarity. Bogotá/Colombia. 2013.

Não obstante à existência dessas duas tendências e das diferentes estratégias adotadas entre o Direito latino-americano e europeu – especialmente a respeito do conceito de Ato Cooperativo – é evidente que um tratamento tributário adequado às sociedades cooperativas, a lei deve reconhecer a natureza especial das sociedades cooperativas e a substancial diferença entre as transações entre a cooperativa e seus membros e a natureza diferenciada dos resultados dessas operações, não como um tratamento privilegiado, mas como um tratamento adequado às suas características.

### **Considerações Finais**

A tributação de cooperativas, em diversos países, é um tema controverso. As discussões, geralmente, tendem em direção ao um regime jurídico diferenciado, considerando o papel dos governos em promover tal espécie de sociedade como uma forma de promover o desenvolvimento econômico e social, notadamente de grupos em desvantagem.

Atualmente, em um momento marcado por mercados globalizados e de competição entre todos os tipos de sociedade, a adoção de um tratamento “privilegiado” significaria a quebra do princípio da Igualdade, uma das bases do Estado de Direito. Nesse sentido, apesar dos objetivos sociais das cooperativas, apresenta-se relevante compreender as peculiaridades deste modelo societário, não para defender um tratamento privilegiado, mas adequado as suas características.

Nesse sentido, a interpretação da Recomendação 193 da OIT, que reconhece a diferença entre cooperativas e outros tipos de sociedade, atribuindo-lhes um tratamento “não menos favorável” significa que o reconhecimento de suas peculiaridades é condição para que as mesmas recebam um tratamento jurídico adequado.

Normas Internacionais tendentes a uniformizar o tratamento jurídico atribuído a empresas e a sociedades cooperativas devem ser rechaçados pelo movimento cooperativo, como um imperativo de preservação de sua identidade. Apesar das pressões do movimento de globalização hegemônica, é imperativo que a identidade cooperativa seja defendida, para que as peculiaridades deste tipo societário sejam observadas pela legislação.

As pressões decorrentes do tratamento contábil das cooperativas (Normas internacionais da contabilidade), do direito de concorrência – que sob a falsa premissa da padronização de tratamento entre todas as empresas haveria isonomia – exigem do movimento cooperativo a articulação com o Estado no sentido de que a legislação reconheça as características peculiares das Cooperativas.

## Referências Bibliográficas

ALTHAUS, Alfredo A. Tratado de Derecho Cooperativo. Córdoba: Zeus Editora, 1977.

AMORIM, Ana Luísa G. Cavallari de; BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. Impactos dos padrões internacionais de contabilidade nas cooperativas brasileiras.

CHEVALLIER, Jacques. O Estado Pós-Moderno. Belo Horizonte: Editora Forum, 2009.

CRACOGNA, Dante. Estudios de Derecho Cooperativo. Buenos Aires: Intercoop, 1980.

\_\_\_\_\_. O Ato Cooperativo na América Latina. In: Ato Cooperativo e seu adequado tratamento tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

FICI, Antonio. An Introduction to Cooperative Law In: International Handbook of Cooperative Law. Springer-Verlag, Heidelberg, 2013.

FRANKE, Walmor. Direito das Sociedades Cooperativas. São Paulo: Saraiva, 1978, p. 46.

FÜLBIER, Rolf Uwe; GASSEN, Joachim. IFRS for European Small and Medium-Sized Entities? A theoretical and empirical analysis. University of Bayreuth, 2009.

GALGANO, Francesco. Il nuovodirittosocietario. Padova: CEDAM, 2003.

HENRÝ, Hagen. Guidelines for cooperative legislation / by Hagen Henry; International Labour Office. – 3rd ed. rev. - Geneva: ILO, 2012.

MORAIS, José Luis Bolzan de. As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2002.

MÜNKNER, Hans-H. Report on the American-European Meeting on the Law of Co-operatives and Organisations based on Solidarity. Bogotá/Colombia. 2013.

NAMORADO, Rui. Estudos de Direito Cooperativo. Coimbra: Almedina, 2005.

\_\_\_\_\_. Introdução ao direito cooperativo. Coimbra: Almedina, 2000.

WEBER, Max. Ensaios de sociologia. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1982.