

# **PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA NOS TRIBUTOS DIRETOS FEDERAIS em uma Cooperativa Agropecuária da Região Central do Rio Grande do Sul**

**PINTO, Jeferson Ferreira<sup>1</sup>, PEREIRA, André da Rosa<sup>2</sup>**

## **RESUMO**

A carga tributária brasileira está entre as mais altas do mundo, fazendo com que as organizações tenham gastos significativos com o governo. As sociedades cooperativas não visam lucro, porém para que existam é necessário que consigam atingir certo nível de sustentabilidade, cujo importante aliado é o planejamento tributário. O presente estudo refere-se a uma auditoria tributária em uma cooperativa agropecuária da região central do Rio Grande do Sul, tendo por objetivo geral, aplicar procedimentos de auditoria nos tributos diretos federais, descrevendo a operacionalização dos controles internos referentes à apuração do imposto de renda e da contribuição social, apurando-os de acordo com a legislação fiscal e verificando o cumprimento das obrigações acessórias. Após examinar os demonstrativos contábeis conclui-se que, a cooperativa operacionaliza os controles internos referente à apuração de IR e CSLL a partir da separação do resultado das operações com cooperados e terceiros, emitindo relatórios e planilha de segregação do ato cooperado agregada ao LALUR (Livro de apuração do Lucro real). Observou-se que cooperativa esta de acordo com a Lei 11.638, legislação que harmoniza a contabilidade brasileira com a contabilidade internacional. Após fazer adições ficou evidente que no Lucro Real ocorreu à incidência do imposto de renda e da contribuição social.

**PALAVRAS-CHAVE: Auditoria Tributária, Legislação Fiscal, Cooperativa Agropecuária.**

## **ABSTRACT**

The Brazilian tax burden is among the highest in the world, so that organizations have significant costs to the government. The non-profit cooperative societies, but there is need for them to achieve some level of sustainability, which is an important ally tax planning. The present study refers to a tax audit in an agricultural cooperative in the central region of Rio Grande do Sul, with the overall goal, perform audit procedures in direct federal taxes, describing the operation of internal controls related to the calculation of income tax and social contribution by refining them in accordance with tax legislation and verifying compliance with the ancillary obligations. After examining the financial statements we

---

<sup>1</sup> PESQUISADOR - Discente do oitavo semestre de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ/2011.

<sup>2</sup> ORIENTADOR - Docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ/2011.

conclude that the cooperative operationalizes internal controls relating to verification of income and social contribution from the separation of the result of transactions with members and others, issuing reports and spreadsheet segregation of the aggregate act cooperated LALUR (Book of taxable income). It was observed that this cooperative in accordance with Law 11,638, accounting legislation that harmonizes with the Brazilian international accounting. After it became evident that additions to taxable income occurred in the incidence of income tax and social contribution.

**KEYWORDS: Tax Audit, Tax Law, Agricultural Cooperative.**

## **1 Introdução**

A carga tributária Brasileira está entre as mais altas do mundo, fazendo com que as organizações tenham gastos significativos com o governo. Pela complexidade da legislação tributária, há a exigência de que as organizações sejam cada vez mais cautelosas, devendo estar a par das alterações ocorridas neste âmbito. O mesmo ocorre para as sociedades cooperativas.

As sociedades cooperativas não visam lucro, porém para que continuem existindo é necessário que consigam atingir certo nível de sustentabilidade, cujo importante aliado é o planejamento tributário. Neste contexto, surge a relevância da contabilidade tributária, enquanto ferramenta de controle em âmbito gerencial, ou seja, como um dispositivo capaz de disponibilizar uma série de informações aos usuários, com a finalidade de tomada de decisões que possibilitem a elisão fiscal (economia legal de tributos).

Inserido nessa perspectiva, o presente estudo refere-se a uma auditoria tributária em uma cooperativa agropecuária da região central do Rio Grande Sul, onde foram realizados procedimentos de auditoria a partir de análises documental nos tributos diretos federais no ano de 2010 (imposto de renda e contribuição social).

O estudo teve por objetivo geral aplicar procedimentos de auditoria nos tributos diretos federais na cooperativa, a fim de descrever de que modo a cooperativa operacionaliza os controles internos referentes à apuração do imposto de renda e da contribuição social, averiguar a apuração desses tributos de acordo com a legislação fiscal aplicada às cooperativas, além de verificar o cumprimento das obrigações acessórias referente ao imposto de renda e contribuição social.

O trabalho voltado a auditoria tributária, justificou-se por ser a uma das formas de garantir a confiabilidade dos relatórios contábeis ao conselho de administração e aos associados da cooperativa agropecuária em estudo, de modo que, pode-se verificar, analisar e descrever as operações tributáveis referente ao imposto de renda e contribuição social frente com o que determina a legislação fiscal.

As cooperativas, por serem de importância para região a nível econômico, movimentam quantidades expressivas de produtos agrícolas, especialmente soja e milho. Além disso, boa parte das cooperativas da região atuam há mais de 50 anos, ajudando no desenvolvimento sustentável dos municípios, e primando pela fixação dos associados no campo.

Nesse contexto, o presente estudo buscou através dos tributos diretos federais, averiguar as obrigações acessórias de acordo com a legislação vigente, através de documentos já existentes na cooperativa.

## **2 Fundamentação teórica**

### **2.1 Sociedades Cooperativas**

As sociedades cooperativas são regidas pela Lei nº 5.764, de 16 de Dezembro de 1971, legislação que é específica, servindo somente para as cooperativas. Esta Lei determina que cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas para prestar serviços aos associados.

Dessa forma, fica evidente que as sociedades cooperativas são completamente diferentes dos demais tipos societários, pois o cooperativismo visa ao bem de todos os cooperados. Ao observar a legislação, é possível afirmar que o cooperativismo é uma forma de socialismo dentro da economia capitalista, trazendo benefício aos seus cooperados.

As cooperativas seguem princípios extremamente éticos, característica que as diferencia das organizações que visam ao lucro. Assim sendo, as sociedades cooperativas possuem o ato cooperado. A Lei 5.764/1971 diz que ato cooperado é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados, ou entre cooperativas, para alcance de objetivos sociais comuns.

Assim, é possível observar que não há características de compra e venda entre os membros da cooperativa, pois o cooperativismo consiste na distribuição justa dos ganhos aos seus cooperados.

A Lei 5.764, em seu Art. 85º permite que as cooperativas agropecuárias pratiquem atos com não cooperados. No entanto, o Art. 87º assinala que os resultados das operações das cooperativas com não associados serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Segundo Santos *et al* (2007), a Cooperativa incorre em ato não cooperado quando:

A cooperativa contrata serviços de outras pessoas físicas, não-cooperadas, para a realização de serviços contratados com determinado tomador de serviço, no caso de uma cooperativa de trabalho. Também a cooperativa pode adquirir produtos de outras pessoas físicas ou jurídicas, não cooperadas, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais, no caso das cooperativas de agronegócios.  
A cooperativa realiza operações fora dos seus objetivos sociais.

Em operações com cooperados, a instituição obtém vantagens, tais como isenção de tributos, já em operação com não cooperados, a incidência tributária ocorre com as mesmas regras dos demais tipos societários.

## **2.2 Contabilidade Tributária**

A contabilidade tributária “é um ramo que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada” (FABRETTI, 2005).

Nessa percepção, a contabilidade tributária pode ser considerada a parte da ciência contábil que deve efetuar a apuração dos tributos, sendo responsável pelo controle das operações fiscais realizadas pelas instituições.

Conforme a NBC - Norma Brasileira TA 240 (BRASIL, 2009), as distorções nas demonstrações contábeis podem originar-se de fraude ou erro. Esta norma determina que “fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.” Já o erro é o ato ilícito praticado sem a intenção de violar a Lei.

Crepaldi (2007, p. 162) define que “o termo erro refere-se a ato não intencional resultante de omissão, desatuação ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações que resulte em incorreções deles”.

### 2.3 Controle Interno

O controle interno refere-se a procedimentos adotados pelas organizações, a fim de evitar fraudes e erros. Este procedimento ajuda a estruturar a cooperativa, pois o controle interno organiza o funcionamento das pessoas jurídicas.

A NBC TA 315 (BRASIL, 2009) destaca que o controle interno:

É o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno.

Ademais, o controle interno possui algumas características que o tornam elemento chave na gestão das instituições. Para Barreto e Graef (2011), as principais características do controle interno são as seguintes:

- *É um processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários, ou seja, é **responsabilidade de todos** – operários de linha, gerentes, diretores etc. -, assim, o controle interno somente será efetivo se todos os envolvidos na consecução dos objetivos da empresa tomarem parte dessa responsabilidade.*
- *Fornecer segurança razoável quanto a realização dos objetivos da entidade, assim, o controle interno é um processo desenvolvido para garantir, com **razoável certeza** (nunca com garantia absoluta), que sejam atingidos os objetivos organizacionais.*
- *No que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. Dessa forma, o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos e produzir dados contábeis confiáveis (**controles contábeis**); bem como ajudar a administração na condução dos negócios (**controles administrativos**).*

Dessa forma, é possível observar que os controles internos são de responsabilidade da organização, pois ela possui autonomia para determinar as decisões a serem tomadas.

## 2.4 Auditoria

A auditoria contábil é o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, cujo objetivo é mensurar a exatidão destes registros (FRANCO, 2001).

De acordo com Santos *et al* (2007), a auditoria fiscal:

Compreende a revisão dos procedimentos fiscais adotados pela empresa, mediante o exame de documentos, livros e registros, declarações, inspeções e obtenção de informações e confirmações internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar dos valores dos tributos e o registro das demonstrações contábeis.

Desse modo, a auditoria fiscal é um foco da auditoria das demonstrações contábeis. Os conhecimentos necessários ao auditor fiscal estão basicamente na contabilidade geral, no sistema tributário Brasileiro e no Sistema Nacional Integrado de informações econômico-Fiscais (MAGALHÃES *et al*, 2001).

A auditoria fiscal compreende, ainda, uma técnica contábil utilizada dentro da área tributária, com a finalidade de testar a eficiência e a eficácia do controle fiscal.

## 2.5 Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria compreendem o conjunto de técnicas que o auditor aplica para obter evidências suficientes para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas. A NBC TA 500 (BRASIL, 2009) assinala que “o objetivo do auditor é definir e executar procedimentos de auditoria que permitam ao auditor conseguir evidência de auditoria apropriada e suficiente que lhe possibilitem obter conclusões razoáveis para fundamentar a sua opinião.”

Assim, os procedimentos de auditoria devem ser aplicados através de provas seletivas, testes e amostragem, sendo que a prova obtida de fonte externa proporciona maior confiabilidade.

Sendo possível concluir que cabe ao auditor aplicar os procedimentos de auditoria para cada caso, em sua extensão e profundidade necessárias, até a obtenção de provas materiais ou informações que sejam capazes de comprovar o fato investigado.

A NBC TA 230 (BRASIL, 2009), trata da responsabilidade do auditor na elaboração da documentação de auditoria para a auditoria das demonstrações contábeis. Esta norma observa que os papéis de trabalho são o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor, evidenciando a importância desses documentos.

Almeida (1996, p. 67) afirma que os principais objetivos dos papéis de trabalho são:

Atender às normas de auditoria geralmente aceitas; acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor; auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho; facilitar a revisão por parte do auditor responsável, a fim dele assegurar-se de que o serviço foi executado de forma correta; servir como base para avaliação dos auditores; ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis do trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente); representar na Justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado.

De acordo com sua relevância, os papéis de trabalho são classificados: em permanentes e correntes ou periódicos.

Os papéis de trabalho permanentes contêm informações que terão utilidade para várias gestões, estes documentos serão utilizados em outras auditorias. Ademais, os papéis de trabalho correntes ou periódicos registram informações especiais de determinados problemas ou fatos, estes papéis de trabalho são arquivados apenas para comprovar o trabalho do auditor (MAGALHÃES *et al*, 2001).

## 2.6 Riscos de Auditoria

A NBC TA 200 (BRASIL, 2009), define que, “risco de auditoria é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante”. A mesma norma afirma que, o auditor está sujeito a cometer: risco de detecção e distorção relevante, sendo que este último divide-se em risco inerente e risco de controle, trazendo as seguintes definições:

- Risco de detecção é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.
- Risco de distorção relevante é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes,

descritos a seguir no nível das afirmações: (i) risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados; (ii) risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.

Através destes é possível observar a complexidade em estipular os riscos, pois com base nos riscos de auditoria pode-se ir adotar procedimentos para realização do trabalho.

## 2.7 Opinião da Auditoria

A opinião é um documento que evidencia a conclusão do auditor, cujo resultado é sustentado pelo trabalho desenvolvido, o qual poderá ser comprovado através da verificação dos papéis de trabalho. O quadro constante na NBC TA 705 (BRASIL, 2009) ilustra como se identifica o tipo de opinião a ser emitida:

Natureza do assunto que gerou a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis	
	Relevante mas não generalizado	Relevante e generalizado
As demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Quadro 2 – Tipos de opinião de Auditoria.  
FONTE: NBC TA 705.

## 2.8 Tributos Diretos

O Código Tributário Nacional – CTN (1966) define: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

São classificados como tributos diretos o imposto de renda e a contribuição social. Fabretti (2004, p. 57), afirma que tributos diretos são:

Os que recaem sobre a pessoa física ou jurídica que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Esses tributos incidem sobre o patrimônio e a renda, e são considerados tributos de responsabilidade pessoal.

Podendo concluir que os tributos diretos são aqueles em que o contribuinte, na condição de sujeito passivo, deve declarar ao sujeito ativo para fins de recolhimento.

### 3 Metodologia

O estudo é de natureza aplicada, que buscou através da legislação a observância dos possíveis problemas fiscais que poderiam existir em uma cooperativa agropecuária da região central do Rio Grande do Sul, onde foram realizados procedimentos de auditoria atendendo os objetivos do estudo.

Segundo Barros *et al* (2004, p. 34), a pesquisa é aplicada “quando o pesquisador é motivado pela necessidade de conhecer, para a aplicação imediata de seus resultados. Contribuindo para fins práticos”.

A pesquisa através de estudo de caso consistiu em verificar o funcionamento dos controles internos, referente aos tributos da cooperativa através das técnicas de auditoria. Segundo Gil (1999, p. 72, 73) “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

Quanto ao delineamento caracterizou-se por ser *ex-post-facto*, pois o pesquisador fica impossibilitado de influenciar nas variáveis em estudo, devido ao fato de serem analisados documentos oficiais da cooperativa.

Kerlinger apud Gil (1999, p. 69) conceitua a pesquisa *ex-post-facto* como uma “investigação sistemática e empírica na qual o pesquisador não tem controle direto sobre as variáveis independentes, porque já ocorreram suas manifestações ou porque são intrinsecamente não manipuláveis”.

Esse estudo é de caráter quali-quantitativo. Foi utilizada a coleta documental junto ao setor de contabilidade, para aferição dos controles internos referentes à apuração dos seguintes tributos: IR e CSLL. Com base nos documentos fiscais e contábeis, referentes ao ano-calendário de 2010, onde se realizou a auditoria tributária.

#### **4 Análise e Interpretação dos dados**

A sistemática de tributação escolhida por cada organização é que define a forma de apuração dos tributos, sempre de acordo com as exigências da legislação. Em alguns casos, as instituições não podem optar entre o lucro presumido, simples nacional, ou lucro real, ficando obrigadas a uma sistemática de tributação específica, ou a uma tributação de acordo com a sua atividade.

Esse estudo deteve-se ao lucro real, devido ao fato da cooperativa em estudo ser optante por esta sistemática de tributação.

A fim de responder aos objetivos deste estudo, os procedimentos de auditoria utilizados são os seguintes:

- Testes de cálculos: Analisados, a fim de verificar se os resultantes representam a realidade da cooperativa;
- Exame da documentação: Procedimento utilizado com a finalidade de entender como é feita a apuração do imposto de renda e da contribuição social, confrontando os dados com a legislação vigente no âmbito da ciência contábil;
- Inspeção de procedimentos: Atividades no qual, verifica-se o funcionamento interno da cooperativa e suas ações específicas.

Durante o estudo observou-se claramente através dos dados obtidos e relatórios de procedimentos que a cooperativa possui auditoria interna, a qual apenas se restringe a orientar a contabilidade confrontando-os acontecimentos com a legislação, não se aprofundando no exame dos tributos. A auditoria está inserida na contabilidade, sendo que, segundo colaboradores, a cooperativa pretende estender os compromissos da auditoria e abranger a área fiscal, a fim de aprimorar seu controle interno.

Após examinar os demonstrativos contábeis da cooperativa foi possível verificar que a cooperativa operacionaliza os controles internos referente a apuração de IR e CSLL apartir da separação do resultado das operações com cooperados e terceiros, após emite-se os relatórios necessários e monta-se a planilha de segregação do ato cooperado (relatório gerencial), sendo esta agregada ao LALUR (Livro de apuração do Lucro real).

Os custos diretos também são apurados separadamente onde são atribuídos os custos junto às receitas que tenham correlação.

Os custos indiretos, despesas e encargos são apropriados de forma proporcional com a receita proveniente de ato cooperado e de ato não cooperado, exceto quanto for impossível fazer a separação do que pertence a cada tipo de receita.

Após verificar estes procedimentos, foi possível afirmar que a cooperativa esta obedecendo ao que determina o Parecer Normativo CST nº 73/1975 o qual afirma os seguintes procedimentos:

- a. apuram-se as receitas das atividades das cooperativas e as receitas derivadas das operações com não-associados, separadamente;
- b. apuram-se, também separadamente, os custos diretos e imputam-se esses custos às receitas com as quais tenham correlação;
- c. apropriam-se os custos indiretos e as despesas e encargos comuns às duas espécies de receitas, proporcionalmente ao valor de cada uma, desde que seja impossível separar objetivamente, o que pertence a cada espécie de receita.

A apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na cooperativa ocorreu através da área de contabilidade, onde é feita a observância da legislação fiscal.

O Imposto de Renda é um tributo de competência da União, tendo como fato gerador o ganho de renda. O regulamento do imposto de renda – RIR de 1999 determina no, Art. 219, em seu parágrafo único que:

Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

A alíquota do imposto de renda é o percentual de 15% sobre o lucro do período e o adicional de 10% sobre o lucro que exceder ao limite de R\$ 60.000,00 no trimestre, ou R\$ 20.000,00 no mês, ou ainda R\$ 240.000,00 durante o ano (RIR /99).

Em relação a CSLL, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 determina, em seu Art. 39º, que “as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica,

relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.”

A Lei 10.637 de 2002, art. 37º (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008), determina que alíquota para o cálculo da CSLL é o percentual de 9% sobre resultado do período.

A cooperativa ainda não possui planejamento tributário, porém pretende implantar o planejamento tributário em 2012. É importante salientar que para atingir a elisão fiscal a cooperativa procura associar terceiros, a fim de aproveitar a vantagem da não incidência de tributos envolvendo atos cooperados.

O Decreto Lei nº 1.598, de 26 de Dezembro de 1977, em seu Art. 6º, determina que “lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”. O Livro de apuração do Lucro Real - LALUR apresentado pela cooperativa foi o seguinte:

<b>Demonstração do Lucro Real</b>			
<b>Data</b>	<b>Histórico</b>	<b>Adições</b>	<b>Exclusões</b>
31/12/2010	Demonstração do Lucro Real		
	Resultado após a Contribuição Social e antes do IR		(1.343.922,63)
	Adições:		
	Resultado negativo dos atos cooperativos	1.287.801,05	
	Multas	4.554,97	
	Brindes	2.640,11	
	Realização da Reserva de Realização	0,00	
	Provisão Crédito Liquidação Duvidosa	36.249,84	
	Tributos e Contribuições em discussão judicial	0,00	
	Exclusões		
	Resultado positivo dos atos cooperativos		0,00
	Lucro real antes das compensações		(12.676,67)
	Compensação de prejuízos fiscais cfe parte “B”		0,00
	Lucro real do período		(12.676,67)

QUADRO 1 – DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL

Fonte: Dados coletados da Cooperativa Agropecuária em Estudo – 2010.

Além disso, as adições e exclusões do LALUR foram confrontadas com a Legislação conforme os quadros abaixo:

<b>Adições do LALUR</b>	<b>Dispositivo Legal</b>
Resultado negativo dos atos cooperados	Seção V RIR/99 Art 183
Multas	Seção IV RIR/99 Art 344 § 5º
Brindes	Seção IV RIR/99 Art 249 inciso VIII
Realização da Reserva de Reavaliação	Seção IV RIR/99 Art 249 inciso I
Provisão Crédito Liquidação Duvidosa	Seção IV RIR/99 Art 335
Tributos e Contribuições em discussão judicial	Seção IV RIR/99 Art 344 § 1º

<b>Exclusões do LALUR</b>	<b>Dispositivo Legal</b>
Resultado positivo dos atos cooperativos	Seção V RIR/99 Art 182

**QUADRO 2 – LALUR X LEGISLAÇÃO VIGENTE**

Fonte: BRASIL. **REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA** – RIR - 1999.

A cooperativa teve como resultado no ano de 2010, um prejuízo contábil de R\$ (1.343.923), e após transferir esse valor para o LALUR e fazer as adições e exclusões obteve-se um prejuízo de R\$ (12.676,67).

No Lucro Real apenas haverá incidência do imposto de renda e da contribuição social se a organização apresentar lucro. No caso estudado a cooperativa apurou prejuízo, devido a isso não houve a incidência desses tributos no ano de 2010.

No entanto ao examinar o balancete de verificação de Dezembro de 2010 (acumulado) foram encontradas despesas indedutíveis as quais não foram somadas no LALUR. Assim sendo foi encontrado erro na apuração do imposto de renda e da contribuição social.

Após adicionar as despesas indedutíveis referente a multas de infração de trânsito, multas fiscais, multas ambientais, brindes, doações e patrocínio obtiveram-se o seguinte LALUR.

<b>Demonstração do Lucro Real</b>			
<b>Data</b>	<b>Histórico</b>	<b>Adições</b>	<b>Exclusões</b>
31/12/2010	Demonstração do Lucro Real		
	Resultado após a Contribuição Social e antes do IR		(1.343.922,63)
	<b>Adições:</b>	<b>R\$ 1.540.177,47</b>	
	Resultado negativo dos atos cooperativos	1.287.801,05	
	Multas de infração de trânsito	8.583,19	
	Multas fiscais	127.121,99	
	Multas ambientais	30.762,00	
	Brindes	13.441,97	
	Doações	11.596,43	
	Patrocínio	24.621,00	
	Realização da Reserva de Realização	0,00	
	Provisão Crédito Liquidação Duvidosa	36.249,84	
	Tributos e Contribuições em discussão judicial	0,00	
	<b>Exclusões</b>		<b>(1.343.922,63)</b>
	Resultado positivo dos atos cooperativos		0,00
	Lucro real antes das compensações		
	Compensação de prejuízos fiscais conforme parte "B"		0,00
Lucro real do período		R\$ 196.254,84	

**QUADRO 3 – DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL.**

Fonte: Dados coletados da Cooperativa Agropecuária em Estudo – 2010.

Com base nos cálculos anteriores resulta-se os Tributos Diretos Federais.

**Cálculo do Imposto de Renda**

Base de Cálculo	Alíquota	Valor Devido
R\$ 196.254,84	15%	R\$ 29.438,23

**Cálculo da Contribuição Social**

Base de Cálculo	Alíquota	Valor Devido
R\$ 196.254,84	9%	R\$ 17.662,94

Assim conclui-se que a cooperativa deveria ter pago a importância de R\$ 29.438,23 referente ao imposto de renda e R\$ 17.662,94 referente à contribuição social.

É possível observar que as despesas com multas e brindes não foram adicionadas em sua totalidade. As despesas que foram adicionadas ao LALUR, estão descritas no quadro

abaixo onde é possível visualizar o dispositivo legal responsável por determinar que estas despesas sejam adicionadas a fim de tributação:

<b>Adições do LALUR</b>	<b>Dispositivo Legal</b>
Multas de infração de trânsito	RIR/99 Art 344 § 5º
Multas fiscais	RIR/99 Art 344 § 5º
Multas ambientais	RIR/99 Art 344 § 5º
Brindes	RIR/99 Art 249 inciso VIII
Doações	RIR/99 Art 365, exceto I e II
Patrocínio	RIR/99 Art 478

QUADRO 4 - ADIÇÕES DO LALUR X DISPOSITIVOS LEAIS.

Realizaram-se comparativos através dos documentos e de alguns esclarecimentos junto à contabilidade referente à apuração das obrigações acessórias, após conhecer os procedimentos adotados pela cooperativa e comparar com as determinações da Legislação foi observado o seguinte:

<b>Procedimento Adotado pela cooperativa</b>	<b>Legislação</b>
O Lucro Real é apurado em 31 de Dezembro de cada ano	RIR/99 Art. 221
A cooperativa mantém escrituração contábil completa.	RIR/99 ART 251
Os livros são mantidos sob a guarda da cooperativa. Livros Comerciais: Diário e Razão.	RIR/99 ART 257
Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR	RIR/99 ART 275
Conservação de Livros e Comprovantes	RIR/99 ART 264
A cooperativa apresenta mensalmente a DECLARAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - DCTF	Art 2º da Instrução Normativa RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009

QUADRO 5 – COMPARATIVO DE OBRIGAÇÕES DA COOPERATIVA X LEGISLAÇÃO.  
FONTE: ARQUIVOS DA COOPERATIVA EM ESTUDO – ANO 2010

A contabilidade informou que a cooperativa entrega a declaração do imposto de renda de pessoa jurídica até 30 de junho de cada ano.

Após fazer o comparativo entre os procedimentos que a cooperativa adota junto aos dispositivos legais foi possível afirmar que a mesma cumpre rigorosamente com as obrigações acessórias.

As obrigações acessórias equivalem ao cumprimento de entrega, pelos contribuintes, de determinadas informações, tanto fiscais como contábeis, nas três esferas administrativas.

Atualmente, existe um número expressivo de obrigações acessórias, decorrentes do grande número de tributos no país. Tais exigências são provenientes do governo que, na condição de sujeito ativo, cobra de qualquer tipo societário, a fim de facilitar a fiscalização referente às operações realizadas pelas empresas ou entidades.

Por consecução das análises, o estudo em evidência verificou o cumprimento das obrigações acessórias referente ao imposto de renda e contribuição social, pois nesta cooperativa há o controle dos respectivos tributos, bem como um controle por parte da contabilidade onde estes são apurados conforme a legislação fiscal.

## **5 Considerações Finais**

O gerenciamento do imposto de renda e da contribuição social é complexo devido à legislação que é extensa e em vários momentos confusa, porém deve ser interpretada de forma correta e se possível a cooperativa deve fazer uso de vantagens que a lei proporcione, pois a elisão fiscal certamente é algo fundamental e de relevância nos dias atuais.

Através da realização desse estudo, compreendeu-se a importância do trabalho contábil destacando a auditoria tributária. Ademais, sabe-se que o sucesso da cooperativa atinge diretamente a comunidade da qual ela faz parte, de modo que integram em seus objetivos o sucesso de seus associados, a geração de trabalho e a expansão da economia local e regional.

Observou-se durante a análise dos documentos que a cooperativa está de acordo com a Lei 11.638, legislação que harmoniza a contabilidade brasileira com a contabilidade internacional.

Porém após concluir o estudo, ficou claro que a cooperativa cometeu erro não adicionando algumas despesas que são indedutíveis perante a legislação tributária brasileira. Após fazer as adições no LALUR evidenciou-se que deveria ocorrer à incidência do imposto de renda e da contribuição social.

Assim sendo a cooperativa deverá rever a apuração do imposto de renda e da contribuição social referente ao ano de 2010 a fim de corrigir o erro encontrado, pois caso este procedimento não seja feito certamente a organização será multada pelo fisco, acontecimento que fará com que se obtenham gastos significativos e indesejados.

Além disso, sugere-se que a cooperativa descreva nas notas explicativas a forma com que foi apurado o lucro real, pois estas são informações relevantes e devem estar claras tanto para os associados quanto para o governo.

Entende-se que o trabalho atingiu seus objetivos acima da expectativa, pois oportunizou a cooperativa agropecuária a possibilidade de anteciparem-se a questionamentos fiscais futuros.

## **REFÊRENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**. Editora Atlas. São Paulo, 1996.

BARRETO, Davi; GRAEF Fernando. **Auditoria**. Editora Método. São Paulo, 2011.

BARROS, Aidil de Jesus Paes de Barros, LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Projeto de Pesquisa**. Editora Vozes. Rio de Janeiro, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. Editora Atlas S.A. São Paulo, 2004.

BRASIL. Resolução 1207 NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, de 27 de novembro de 2009.

BRASIL. Resolução 1212 NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente, de 27 de novembro de 2009.

BRASIL. Resolução 920 NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, O item: NBC T 10.8 – Entidades cooperativas.  
Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res920.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res920.htm)>.  
Acesso em: 19 JUN 2011.

BRASIL. Resolução 1217 NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, de 27 de novembro de 2009.

BRASIL. Resolução 1206 NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, de 27 de novembro de 2009.

BRASIL. Resolução 1203 NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, de 27 de novembro de 2009.

BRASIL. Resolução 1232 NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, de 27 de novembro de 2009.

BRASIL. Lei 9.718 de 27 de Novembro de 1998 - **Altera a Legislação Tributária Federal**. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 MAI 2011.

BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15764.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm)>. Acesso em: 27 MAI 2011.

BRASIL. **REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA – RIR**. Decreto 3000 de 26 de março de 1999.

BRASIL. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN**. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**, Editora Atlas S.A. São Paulo, 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. Editora Atlas. São Paulo, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo, FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**, Editora Atlas S.A. São Paulo, 2004.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**, Editora Atlas S.A. São Paulo, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Pesquisa Social**. Editora Atlas S.A. São Paulo, 1999.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F., LUNKES, Irtes Cristina, MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações**, Editora Atlas S.A. São Paulo, 2001.

SANTOS, Luiz José dos, Schmidt Paulo, Gomes José Mário Matsumura, **Fundamentos de Auditoria Fiscal**, Editora Atlas S.A. São Paulo, 2007.

SANTOS, Ariovaldo dos, GOUVEIA Fernando Henrique Câmara, VIEIRA Patrícia dos Santos, **Contabilidade das Sociedades Cooperativas**, Editora Atlas S.A. São Paulo, 2008.