

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
UNIR - *CAMPUS* DE CACOAL
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS.**

LUANA CARLA L. V. R. SPAGNOL.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS: UMA ANÁLISE DE CASOS QUANTO AOS RESULTADOS
OBTIDOS APÓS A OPÇÃO DO SIMPLES NACIONAL EM DUAS
EMPRESAS DO MUNICÍPIO DE CACOAL-RO.**

**Trabalho de Conclusão de Curso
Artigo**

**Cacoal
2008**

LUANA CARLA LIMA VERDE RODRIGUES SPAGNOL.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS: UMA ANÁLISE DE CASOS QUANTO AOS RESULTADOS
OBTIDOS APÓS A OPÇÃO DO SIMPLES NACIONAL EM DUAS
EMPRESAS DO MUNICÍPIO DE CACOAL-RO.**

Artigo de Conclusão de Curso (ACC)
apresentado a UNIR - Universidade Federal de
Rondônia, como requisito parcial para a obtenção
do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Ms.Estela Pitwak Rossoni

**Cacoal
2008**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS: UMA ANÁLISE DE CASOS QUANTO AOS RESULTADOS
OBTIDOS APÓS O SIMPLES NACIONAL EM DUAS EMPRESAS DO
MUNICÍPIO DE CACOAL-RO.**

Por

Luana Carla Lima Verde Rodrigues Spagnol.

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, Curso de Ciências Contábeis, para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, mediante a Banca Examinadora, formada por:

Presidente

Profa. Ms. Estela Pitwak Rossoni – Orientadora/UNIR

Membro

Prof. Ms. Wellington Silva Porto – UNIR

Membro

Prof. Ms. Maria Bernadete Junkes - UNIR

**Cacoal, RO.
2008**

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, pelos incentivos, pelas preocupações, e angustias que passaram por minha causa, pelo amor e dedicação.

As conquistas que realizamos.

A meu marido, amor eterno, e divino.

Pela força, e coragem que sempre me ofereceram.

Dedico-lhes mais essa vitória.

AGRADECIMENTO

A DEUS, por estar a meu lado nos caminhos da vida;

A meus pais Marildes e Carlos, que buscaram força e me mostraram a importância da família e da sociedade.

A meu marido Rogério pelo amor, e dedicação à família;

A professora orientadora Ms. Estela Pitwak Rossoni pela paciência, incentivo, dedicação e sabedoria, e confiança no meu esforço e dedicação.

Aos professores e funcionários da UNIR Campus de Cacoal.

Aos amigos e colegas de turma em especial à Juliane, Patrícia, Vivian, Michele e Silvano, rezo pela felicidade e conquista de todos na estrada da vida.

A família do Escritório Contábil Eldorado, que teve uma participação importante na minha conquista, Joelma, Lorena e João, Obrigada.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS: UMA ANÁLISE DE CASOS QUANTO AOS RESULTADOS OBTIDOS APÓS O SIMPLES NACIONAL EM DUAS EMPRESAS DO MUNICÍPIO DE CACOAL-RO.

Luana Carla Lima Verde Rodrigues Spagnol¹

RESUMO

Este artigo apresenta os resultados sobre o planejamento tributário aplicado em duas empresas reais, mostrando comparativamente a carga tributária, analisando as vantagens e desvantagens relacionadas à opção do simples nacional. Utilizou-se de materiais relevantes para entender sua prática e legislação pertinente, bem como em que se fundamenta para alcançar resultados vantajosos. Para atingir o objetivo proposto, utilizou-se de pesquisa bibliográfica e documental e estudo de caso em duas empresas de pequeno porte situadas na cidade de Cacoal, RO., sendo uma do ramo de peças para veículos automotores e a outra do ramo móveis e eletrodomésticos equipamento de áudio e vídeo. A análise dos dados obtidos envolvendo os regimes de tributação pelo regime do Simples Nacional e pelo lucro presumido, se deu pela simulação com apoio de cálculos elaborados em planilha excel. O estudo foi centrado na demonstração de resultados que foram comparados em relatórios gerenciais que, ao final da simulação evidenciaram melhores dados para análise e tomada de decisão quanto à optar ou não pelo regime simplificado, concluindo-se que para a empresa do ramo de veículos automotores a opção pelo “Super Simples” foi melhor, enquanto para a empresa do ramo de móveis e eletrodomésticos, necessário seria um maior aprofundamento, das projeções futuras, apesar de ter apresentado indícios de que teria sido melhor utilizar-se do regime de tributação pelo Lucro Presumido.

Palavras-Chave: Planejamento Tributário. Simples Nacional. Lucro Presumido.

INTRODUÇÃO

Muito se fala da origem contábil, sobre o que, segundo alguns arqueólogos, o homem usava formas rudimentares para organizar as suas posses durante o tempo que precisara, assim evitava as perdas e a procura por caça de animais que ainda havia disponível e que essa forma de estocagem, era organizada e planejada.

Historiadores explicam que nesse período existia o *homo sapiens* que possuíam muita agilidade que possibilitava na fabricação de ferramentas, muito se fala ainda sobre evidências de contas onde eram registrados os instrumentos de caça, pesca, contagem de rebanhos, ânforas de bebidas, e que manifestavam suas expressões artísticas em cavernas.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR –, *Campus* de Cacoal RO e Pós-Graduanda em Contabilidade Tributária pela Faculdade de Rolim de Moura – FAROL –, sob a orientação da Professora Mestre Estela Pitwak Rossoni.

Ao passar dos anos, com descoberta do fogo, o homem passou a derreter metais e fabricar moedas como instrumento de troca, e conseqüentemente a necessidade de produzir mais alimentos, surgindo a figura do administrador com a incumbência de fixar impostos.

Desde o império, o homem passou a planejar melhor e a buscar meios de reduzir a carga dos tributos que lhe era imposta. Então, assim como o homem evoluiu, os métodos de sobrevivência o acompanharam, como a força do comércio no século XI, iniciando-se a fase de desenvolvimento econômico à partir do século XIII, no qual, supostamente teria sido criado o método das partidas dobradas e surgindo os pioneiros a evidenciar métodos de controle pela contabilidade os quais foram os escritores, Franciscano e Luca Pacioli, para tornar mais fácil o planejamento da sua administração pessoal e profissional.

Para tanto, o planejamento tributário é um dos temas de maior destaque na atualidade, enfatizando-se que planejar não deve ser somente uma necessidade temporal, mas sim como algo estratégico dentro das empresas.

Diante do contexto e necessidades evidentes, o trabalho realizado apresenta uma comparação entre as empresas, não somente com a escolha do regimento legal, mas também quais delas conseguem se beneficiar com o menor ônus tributário. Neste ponto também objetivou-se delinear o comportamento da empresa em relação a opção do Simples Nacional ou Lucro presumido.

Ressalta-se que, com a globalização da economia, planejar tornou-se uma das questões de sobrevivência empresarial ainda mais quando se trata de redução de ônus tributário.

Considerando que a existência das micro e pequenas empresas superam a 98%, das empresas do país e estas representam 20% do PIB, decidiu-se por este, uma análise de casos quanto aos resultados obtidos após a escolha pelo regime simplificado, visando a possibilidade de abordar à prática e a elaboração de um planejamento tributário, tendo em vista os aspectos econômicos que afetam o país.

Neste cenário, a direção do desenvolvimento do artigo tem como objetivo principal construir um modelo de planejamento tributário, focalizando a diminuição da carga tributária, com estudo comparativo em torno dos dados de duas empresas distintas, obtendo informações úteis, para buscar as possíveis vantagens e desvantagens relacionadas à opção do Simples Nacional.

Para tanto, após a apresentação de conceitos, relata-se uma análise de casos através das demonstrações tributárias fornecidas por duas empresas do município de Cacoal, Rondônia, uma do ramo de peças para veículos automotores, e outra empresa do ramo de

comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, ambas com faturamento até R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) com vistas na legislação vigente aplicadas às particularidades do Estado em que estão estabelecidas.

Os procedimentos metodológicos foram concentrados em pesquisa bibliográfica e documental e estudo de casos no contexto das empresas mencionadas, apresentando conceitos para o entendimento do tema, e fundamentação teórica sobre a importância do planejamento tributário.

Os dados são fornecidos pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda, foram apresentados, essencialmente em números absolutos (reais) e percentuais para fins gerenciais, entendendo assim, que para os empresários se tornaria mais compreensível.

1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ENFOQUE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para Fabretti (2007, p. 32), planejamento tributário pode ser definido como, “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se planejamento tributário”, passa então a formar um conjunto de formas lícitas para procrastinar, tornar menor, ou isentar do crédito tributário.

Portanto, o planejamento tributário realiza um processo de sistema preventivo lícito para se obter a diminuição do pagamento do tributo, quando se interage a prática torna uma importante ferramenta de gestão, melhorando o gerenciamento financeiro de administrativo das entidades, para reafirmar, Zanluca (2007) entende que:

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Deve-se observar os princípios tanto na visão contábil quanto na tributária, que podem ser um dos elementos-chave necessários de acordo com os preceitos exigidos em lei e na forma jurídica para validar a realização do planejamento tributário, visando atingir de forma lícita a obtenção de uma reduzida carga tributária. Fabretti (2007, p. 32), cita que “é uma forma antecipada de obter redução na carga tributária, fazendo um levantamento sobre as diversas formas lícitas de se postergar ou até mesmo excluir a obrigação tributária”, o

planejamento tributário permite ao legislador apurar, evidenciar, esclarecer, e até mesmo concluir em curto prazo dados simulados antecipadamente podendo escolher a forma de tributação cabível a cada empresa analisada.

No entanto, houve uma tentativa não sucedida de se evitar o planejamento tributário, esse ato faria com que as organizações perdessem de tratar os aspectos jurídicos como constitucional e tornassem as regras imputáveis no contexto tributário, que para Soares (2007) “visando evitar a redução no recolhimento dos tributos, que veio a lume a Lei Complementar nº. 104/2001”, e as empresas passariam então a seguir a regulamentação da lei complementar sobre o pagamento do imposto abrindo brechas para novas normas anti-elisivas.

Nesse aspecto observa-se uma ligação intensa entre o direito tributário com o planejamento tributário, quanto à importância do conhecimento da legislação para buscar a diferença entre o ato lícito e ilícito, e sobre o assunto Fabretti (2007, p. 33) afirma que, “o perigo do mau planejamento tributário é redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais, classificadas como crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90)”.

O direito tributário para Amaro (2007, p. 01), “é o conjunto de princípios e regras que disciplinam essa parcela de atividade financeira do estado, de modo que é possível falar no direito tributário, como ramo autônomo da ciência jurídica, segregado do direito financeiro”, essa junção financeira relaciona o vínculo entidade pública e instituição comercial.

Para tanto ao citar o conceito de direito tributário se faz necessário identificar as diferenças entre elisão e evasão fiscal.

2 ASPECTOS JURÍDICOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ELISÃO E EVASÃO FISCAL

A elisão fiscal evidencia através da vontade do contribuinte apresentar na sua peculiaridade e atos compulsórios suas obrigações ao fisco, observando os aspectos legais existentes, formando um conjunto de ações válidas para alcançar o resultado esperado na obrigação tributária, que para Oliveira (2006, p. 38) “é o estudo de alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário”.

A clareza da elisão fiscal se mostra no teor dos princípios formando diretrizes políticas, lógicas, sociais e econômicas, como fundamentos que prevalecem sobre todas as

normas, mostrando garantias asseguradas aos contribuintes buscando seguir os preceitos constitucionais da lei maior CF/88, no seu artigo 3º inciso I, na visão tributária estabelecem dois princípios do planejamento tributário, sendo eles o princípio da liberdade fiscal e da capacidade contributiva, assim há um vínculo entre a liberdade fiscal, de liberdade no sentido constitucional, ou seja, liberdade fiscal poder ser a possibilidade da escolha de como tributar, enquanto a capacidade contributiva possa mostrar-se como uma idéia que lhe pareça justa e de junção social. Na evasão fiscal contrapõe o ato lícito, o que se entende como o sofisma, uma forma popularmente conhecida por “sonegação”, ou ato ilícito, por total desconhecimento ou omissão, visando diminuir, extinguir ou postergar o pagamento de uma obrigação tributária e de acordo com Dória (1977, p. 21), conceitua-se evasão fiscal *latu sensu* toda qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou relatar o cumprimento da obrigação tributária.

Sabbag (2005, p.152) cita a relação econômica com as formas de interpretação da lei, e que muitas vezes os abusos de forma jurídica como causadora do conceito evasão fiscal, de forma atípica e camuflada de se obter economia fiscal.

Visto o conceito de planejamento tributário é possível concluir que há várias maneiras de se obter economia fiscal, sendo ela por elisão ou evasão fiscal, e para que esse resulte na licitude depende de um conjunto de fatores jurídicos (princípios, normas e regras) que devem ser obedecidas de acordo com a Constituição Federal.

Antes de se explanar sobre os próximos tópicos, se faz necessário conceituar o efeito que o princípio da capacidade contributiva exerce sobre o direito tributário e viabiliza o planejamento tributário. Nesse princípio define-se a origem tributária, mais precisamente o tributo do latim (*tributare*), regulamentado no CTN no seu art.3º.: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, nesse aspecto tem a ver com uma parcela de obrigatoriedade das pessoas para com o Estado, a fim atender as suas necessidades no contexto social. Em prosseguimento, a próxima abordagem trata das vantagens para as micro, e pequenas empresas que realizam o planejamento tributário e quais escolhas devem fazer para obter melhores resultados.

3 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE.

Para a contabilidade não existe distinção de obrigações tributárias e o fato gerador sendo para as empresas grandes, médias ou pequenas. Assim, todas precisam de planejamento

tributário mudando apenas os tipos de tributos de acordo com o ramo de atividade e o regime tributário escolhido. Nesse sentido, a necessidade e a essencialidade de se planejar são citadas por Fabretti (2007, p. 32), “há alternativas legais válidas para grandes, mas são inviáveis para médias e pequenas dadas ao custo que as operações necessárias para execução desse planejamento podem exigir”. Muitas vezes as empresas deixam de realizar o planejamento tributário devido ao custo que poderá ter com a qualificação ou contratação do profissional, tecnológico, e científico e que possa abranger no seu resultado financeiro.

Para fazer-se da explanação do embasamento legal das micro e pequenas empresas visto que se fundamentam no tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas como forma de incentivo fiscal se tratando da onerosidade das suas obrigações, é preciso atenção ao que Amaro (1999, p. 144) alerta, “o tratamento diferenciado das microempresas e das empresas de pequeno porte, determinado pelo art. 179 da Constituição federal, é igualmente implementável, na esfera dos tributos, através da eliminação ou redução de gravames fiscais”. No entanto, na constituição prevê-se sobre o tratamento diferenciado assegurando ao contribuinte a ordem econômica, incentivos tributários, previdenciários, administrativos e creditícios, visando o favorecimento às micro e pequenas empresas.

Segundo advento da Constituição Federal de 1988, art. 146 rt.146 inciso III alínea “d”, art. 170 inciso IX e art.179, somente a lei complementar poderá definir o tratamento diferenciado à micro e pequena empresa, e conseqüentemente garantir os direitos constitucionais e o princípio da capacidade contributiva na como segue:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº42, de 19.12.2003).

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa tem por fim assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Apesar de ser previsto na constituição federal o tratamento diferenciado como incentivo às micros e pequenas empresas, isto se firmou com a Lei Ordinária do Simples Federal nº 9.317/1996, que tratava do regime simplificado por meio de um sistema integrado

em que inclua os impostos e contribuições que, em seguida, fora substituída pela lei complementar 123/2006, afirmando a Constituição federal.

4 MICROEMPRESA (ME) E EMPRESA DE PEQUENO PORTE (EPP): VANTAGENS E DESVANTAGENS.

As empresas comerciais são divididas em categorias quanto ao porte em que se enquadram, e podem ser classificadas segundo Souza (2002, p.53), como microempresas, pequenas empresas, empresas de médio porte e grandes empresas. Vale lembrar que o planejamento tributário não depende somente da economia dos impostos, mas também se a opção traz vantagens para o empreendedor. À respeito, existem alguns aspectos citados por Oliveira (2000, p.20) quanto a decisão de enquadramento, nos quadros 1 e 2 seguintes, que precisam ser analisados e fazem principalmente com que a micro e pequena empresa optem pelo porte. As vantagens e desvantagem quanto ao porte da empresa são as seguintes:

Quadro 1- Vantagens e desvantagens de ser ME:

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Facilidade na constituição e extinção.	Desinteresse em trabalhar por parte dos profissionais especializados
Facilidade para administrar	Grande concorrência em virtude das facilidades para outra empresa entrar no mercado;
Legislação específica para garantir os benefícios fiscais;	Pouca perspectiva de crescimento a curto e médio prazo;
Facilidade em obter crédito junto a bancos oficiais;	Restrições de crédito por parte de alguns fornecedores
Menor carga tributária	Tendência de acomodação do negócio
Menos fiscalização	
Simplificação no pagamento de impostos	
Apoio de órgãos que incentivam a criação e continuidade (SEBRAE)	

Fonte: Adaptado pela autora com base no Oliveira (2000, p. 20).

Oliveira (2000, p.21) cita, que o enquadramento deve ser feito de modo a atender a expectativa de faturamento da empresa, e por cautela enquadrar como microempresa e, se a empresa não obtém conhecimento real da expectativa de retorno inicial, melhor que se faça à prevenção optando pelo menor porte, assim ela passa a garantir menor carga tributária e, conseqüentemente, a avaliação do que se tem em vista na perspectiva de crescimento.

Que nesse caso seria uma opção de planejamento tributário para as microempresas, pois assim obteria menores alíquotas, reduzindo consideravelmente a carga dos tributos.

Quadro 2- Vantagens e desvantagens de ser EPP.

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Apoio de órgãos que incentivam a criação e continuidade	Fiscalização mais freqüente
Faturamento significativo, em relação a ME, podendo aumentar a lucratividade	Maior carga tributária em relação a ME;
Legislação específica para garantir os benefícios	Mais dificuldades para administrar;
Maior confiança das instituições de créditos em relação a empréstimos	Necessidade de estrutura organizacional mais consistente
Menos competitividade no mercado em relação à micro empresa	Necessidade de investimentos mais elevados por parte dos sócios ou proprietários;
Pagamento do imposto simplificado	Necessidade de mais controle interno.
Perspectiva de crescimento	
Possibilidade de ser empresa de médio porte em curto prazo	
Menos vulneráveis.	

Fonte: adaptado pela autora com base no autor Oliveira (2000, p. 21).

5 CONSIDERAÇÕES GERAIS PARA ENQUADRAMENTO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.

A definição de microempresas e empresas de pequeno porte devidamente registradas no registro de empresas mercantis, ou no registro civil de pessoas jurídicas é regulamentada conforme o art. 3º da LC 123/2006, que considera micro empresa ou pequenas empresas com base no seguinte:

a) Microempresa, empresário ou pessoa jurídica que tenha auferido no ano calendário a receita bruta (deduzido os descontos, cancelamentos, e abatimentos) e não ultrapassem a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais).

b) Pequeno porte, empresário ou pessoa jurídica que tenha auferido no ano calendário superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) da receita bruta.

Por se tratar de lei complementar elas passam a dar poderes ao comitê gestor sobre o enquadramento, desenquadramento e vedações, no que não significa que a empresa seja obrigada a optar pelo regime simplificado, a opção pelo regime tributário simplificado somente for, se a empresa aderir ao Simples Nacional.

Essa Lei Complementar se aplica a União, Estados, Distrito Federal, e Municípios, e foi instituída com base nos princípios constitucionais, capacidade contributiva, isonomia,

ordem econômica e financeira, reserva de lei complementar conforme artigos da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Essas normas evidenciam a obrigação tributária quanto ao aspecto de tratamentos iguais aos desiguais, e para definir que as vantagens impostas não exigem o cumprimento dessas obrigações.

Segundo Santiago (2007, P.10),

a formulação e a aprovação da Lei Geral da micro e pequena empresa resultam no trabalho de várias entidades, engajadas na elaboração de cada artigo, de cada parágrafo, para aprimorar a norma e prevenir que medidas prejudiciais aos micro e pequenos empresários constassem do texto final da Lei.

Além dos direitos constitucionais evidenciados, também definem por meio de Instrução Normativa quem pode ou não ser beneficiado com o Simples Nacional.

A Instrução Normativa DNRC nº. 103 dispõe sobre o enquadramento, reenquadramento e desenquadramento das micro e pequenas empresas em seu Art.2º:

Art. 2º Serão consideradas enquadradas na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte nos termos da Lei Complementar nº123, de 2006, o empresário e a sociedade empresária regularmente enquadrada no regime jurídico anterior, salvo as que estiverem incursas em alguma das situações impeditivas para enquadramento previstas nos incisos do § 4º do art. 3º da mencionada Lei Complementar, que deverão promover o seu desenquadramento.

Percebe-se que as empresas enquadradas no regime simplificado anterior a lei podem optar pelo Simples Nacional. No caso do estado de Rondônia, havia também incentivo às micro e pequenas empresas, quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação – ICMS. O Simples Rondônia, pelo decreto nº8945, de 30 de dezembro de 1999, perdeu sua validade com a lei complementar 123/06.

No mesmo conceito, Santiago (2007, p.11),

a empresa enquadrada em atividade vedada não pode optar pelo Simples Nacional. Se de forma incorreta, ela conseguiu aderir a ele, terá que solicitar a exclusão de forma retroativa a 1º de julho de 2007. Se não a requerer poderá ser excluída em procedimento de fiscalização. Se a empresa era optante pelo Simples Federal até 30/06/07, mas não se enquadrou no Simples Nacional, recolherá os tributos a partir de 1º de julho de 2007, no regime Lucro Presumido ou Lucro Real.

Neste caso a empresa pode ser impedida de optar pelo regime simplificado se tiver alguma irregularidade com os sócios, débitos previdenciários, tributários, ramo de atividade impeditivo em alguns casos, outras vedações que constam na lei complementar 123 no artigo 17, e para deixar de optar a empresa não efetua a adesão ao supersimples, portanto passa a ser apurado pelo regime de tributação sobre o lucro presumido ou real.

Segundo Zanluca (2007),

A opção pelo lucro real anual, lucro real trimestral ou lucro presumido será manifestada pelo pagamento da 1ª quota de qualquer um dos regimes, mediante DARF, sendo que a legislação não permite mudar a forma de tributação durante o ano-calendário (art.13, Lei 9.718/1998 e art.3, Lei 9430/1996).

Outro fator importante para discernir qual a melhor opção de tributação, se é pelo lucro real ou pelo presumido, é o pagamento das contribuições para o PIS e a COFINS.

Se a pessoa jurídica optar pelo lucro presumido, permanece recolhendo os percentuais de 0,65% - PIS e 3,0% - COFINS, conforme art. 8º da Lei 10.637/2002 e art. 10 da Lei 10.833/2003.

No caso de a empresa ao optar pelo regime de tributação do lucro presumido, quanto aos tributos federais, ao apurar o resultado, recolhe-se o imposto referente à um trimestre sobre as receitas auferidas no período. No Simples Nacional, também conhecido como “super simples”, instituiu-se sobre o recolhimento simplificado onde serão apurados os impostos por meio de uma única guia de Documento de Arrecadação do Simples Nacional “DAS”, que nesse caso não alterou na sua formulação em relação à lei anterior, mas passou a compor também os impostos estaduais e municipais.

Neste contexto a empresa pode optar pelo regime simplificado, ou optar por outro tipo de pagamento, como o lucro presumido, ou a opção que melhor o favorecer. Ocorre que gerenciar o regime de tributação implica em adequar a empresa à qualidade, buscando a

eficiência, eficácia e resultados rápidos, por causa das constantes mudanças na legislação, levando-se em conta o uso dos *management reposts*² como umas das importantes ferramentas para a análise de cada caso.

Seguem em esclarecimentos os tipos tributos das empresas optantes pelo Simples Nacional ou Lucro Presumido para daí tratar do estudo de casos.

7 ASPECTOS JURÍDICOS FISCAIS DO REGIME DE PAGAMENTO SIMPLIFICADO OU LUCRO PRESUMIDO EM RELAÇÃO ÀS ME E EPP.

As contribuições, como objeto de estudo deste planejamento tributário, têm como fato gerador a receita bruta de vendas, considerada pelo faturamento bruto de vendas realizadas pela organização antes das deduções dos impostos devidos conforme artigo 279, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Esse conceito servirá como base para cálculos dos respectivos impostos, Imposto de Renda (IR), imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), contribuição social sobre o lucro líquido CSLL, contribuições para o PIS e COFINS, que poderão ser analisados individualmente ou por meio do regime de pagamento unificado.

No que diz respeito ao simples nacional estabelece que a sua regulamentação e aplicação no âmbito do poderes da União, dos Estados, Distrito Federal e dos municípios, e que substituiu, integralmente, as normas do Simples Federal e o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere: I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

² *management reposts- relatórios gerenciais.*

- II – ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
- III – ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão

No recolhimento unificado dos tributos para efeito de determinação das alíquotas será utilizada a receita acumulada dos últimos doze meses, sendo que a base para os cálculos devidos constará nas tabelas relacionadas nos anexos da Lei Complementar nº123, referente a atividade executada pela empresa, constando também na referida tabela conforme o art.13 o recolhimento unificado dos oito tipos de tributos devidos pelas microempresas como segue:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II – Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V – Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- [...]
- VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. [...]

Segundo Bezerra (2007, p. 14), o simples nacional reúne os impostos federais, municipais e estaduais, “ele instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos, que permite o recolhimento de oito impostos e contribuições em uma única guia: IRRF, CSLL, COFINS, PIS, IPI, INSS, ICMS, e ISS”. Dessa forma, todos os impostos passam ao controle federal e a arrecadação repassada aos respectivos entes federativos.

No entanto, a apuração do lucro pelo regime presumido³ traz algumas particularidades, quanto à sua apuração, apresentando forma simplificada para os cálculos com base em estimativas, mensalmente ou trimestralmente. Neste contexto a apuração dos tributos com base no lucro presumido pode ser definida como uma modalidade optativa de apurar o lucro das pessoas jurídicas a partir da receita global. Entende-se, que, a lei nº 9.249/95 trata do lucro presumido como os cálculos com base no percentual sobre o valor das

³ Lucro presumido - é uma forma de tributação simplificada calculado trimestralmente para obter o a base de calculo do imposto de renda, e contribuição social sobre o lucro líquido, das empresas que não optarem por um regime diferenciado, ou não estejam obrigadas à apuração pelo lucro real.

vendas realizadas, independentemente da apuração do lucro, conforme disposto nos artigos 2º e 3º que diz sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados conforme lei, com percentuais de alíquota de quinze por cento:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

A base de cálculo do Imposto de Renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 15 da Lei 9.249/95, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas rendimentos e ganho de capital (art.25, Lei 9.430/96); o imposto retido na fonte será considerado como antecipação do devido no trimestre.

Os coeficientes fixados pelo art.15, da Lei nº 9.249/95 para a aplicação sobre a receita bruta da atividade são os apresentados no quadro 3.

As empresas tributadas pelo Lucro Presumido apurarão o PIS e a COFINS com base na receita bruta, às alíquotas de 0,65% e 3,0% que diz respeito ao regime cumulativo com base art. 8º da Lei 10.637/2002 e art. 10º da Lei 10.833/2003, inciso II): “II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado”.

Os cálculos do PIS e da COFINS, quanto a esse regime de tributação são calculados mensalmente da receita bruta.

Quadro 3 – Percentuais do Lucro Presumido

Atividades	Percentuais (%)
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8,0
Revenda de combustíveis	1,6
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16,0
Serviços de transporte de cargas	8,0
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0
Serviços hospitalares	8,0
Intermediação de negócios	32,0
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	

8 ESTUDOS DE CASO

Os objetos de estudos foram duas empresas distintas, ambas enquadradas como empresas de pequeno porte, sendo uma do ramo de peças para veículos automotores (empresa 1), e outra empresa do ramo de comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo (empresa 2).

Para efeito do planejamento tributário passa-se a discorrer os tópicos tributários para análise de casos sobre os resultados dos objetos de estudo.

Visando verificar se as empresas obtiveram vantagens após a opção do simples nacional, foram realizadas as coletas de dados dos tributos recolhidos pela empresa no período de seis meses (julho a dezembro de 2007), início da vigência da lei complementar nº123/06.

Após a verificação dos tributos, aplicou-se um comparativo dos tributos de cada empresa com o regime simplificado e o lucro presumido.

Os dados analisados sobre a simulação do caso da Empresa 1, são apresentados no quadro 4, sobre os quais, inicialmente observou-se os tipos de tributos e alíquotas da empresa 1, no regime simplificado, onde recolhe-se os de tributos em uma única guia, conforme a LC nº123/06, sob a receita dos últimos doze meses para obter a base de cálculo para aplicação das alíquotas dos impostos. Para tanto, foram utilizadas duas planilhas do simples nacional (anexo I da seção II – comércio substituição tributária somente do ICMS, e anexo III -da seção III- prestação de serviços com ISS devido ao próprio município), procedeu-se na seqüência a simulação segundo o regime de tributação pelo lucro presumido, sob o faturamento mensal da empresa.

No quadro 4, trata-se da análise comparativa dos tributos simples nacional e lucro presumido que nesse caso o faturamento total da empresa ultrapassa o limite do Estado de Rondônia de R\$1.200.000,00 (hum milhão e duzentos mil reais), do decreto nº 12907, de 1º de junho de 2007, para efeitos do simples nacional no ano de 2007, e para efeito do ICMS recolhido por meio de lançamento da apuração mensal no caso do ICMS antecipado, ou recolhido na entrada de mercadoria no estado por ICMS substituição tributária, independente do regime de tributação, as alíquotas serão as mesmas para os dois regimes tributários, como dispõe no regulamento do ICMS estadual.

Quanto ao ISS, a alíquota também se manteve em 5% para os dois casos de tributação, sendo que as alíquotas mínimas de 2% e máximas de 5% podem variar de município e no simples pela receita acumulada.

Quadro 4 – Empresa 1: Comparativo dos tributos Simples Nacional x Lucro Presumido

Comparativo						
Reg. Trib.	Receita					
L. P	779.817,68					
S.N	779.817,68					
Comparativo do imposto federal e municipal						
Reg. Trib.	ISS	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	TRIBUTOS
L. P	3.072,97	10.095,32	9.528,30	5.068,81	23.394,53	51.159,94
S.N	3.072,97	3.728,52	3.728,52	2.677,88	11.238,13	24.446,01
Folha de pagamento						
Reg. Trib.	salários	receita	INSS pró-labore	Outras entid.	INSS	TRIBUTOS
L. P	96.156,84	-	4.161,78	5.577,10	21.154,50	30.893,38
S.N	-	779.817,68	-	-	32.244,61	32.244,61
Total dos Tributos						
L. P						82.053,32
S.N						56.690,62
Economia tributária						25.362,70
Comparativo da economia tributária						
Reg. Trib.	% Econ.	TRIBUTOS	Economia			
L. P	-44,74%	82.053,32	-			
S.N	30,91%	56.690,62	25.362,70			

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

Aos demais impostos federais e sobre a folha de pagamento examinou-se, que o total dos tributos recolhidos pela empresa no simples nacional foi de R\$ 56.690,62, e se ao contrário, a empresa escolhesse o lucro presumido, recolheria o equivalente a R\$ 82.053,32. Portanto, a empresa obteve uma economia tributária relevante de R\$ 25.372,70 do simples nacional em relação ao lucro presumido, respectivo aos seis meses apurados.

Observa-se também que embora o regime simplificado seja mais vantajoso, ocorre uma elevada diferença da carga tributária em relação à folha de pagamento da empresa, com o lucro presumido, onde o INSS se destaca sobre os demais impostos, com R\$ 11.090,11 a mais, que equivale a 34,39% do valor pago no regime simplificado.

Os cálculos apurados pelo lucro presumido na folha de pagamento são com base na folha de pagamento, retirada pró-labore e outras entidades, enquanto no regime simplificado sobre a receita acumulada dos últimos doze meses, resultando assim uma diferença que significativamente representou maior elevação do tributo recolhido. Para evidenciar a economia que a empresa obteve pela opção do regime tributário será apresentado na

seqüência o resultado obtido após os cálculos dos impostos demonstrando em percentuais quanto a empresa 1, economizou ao optar pelo regime simplificado.

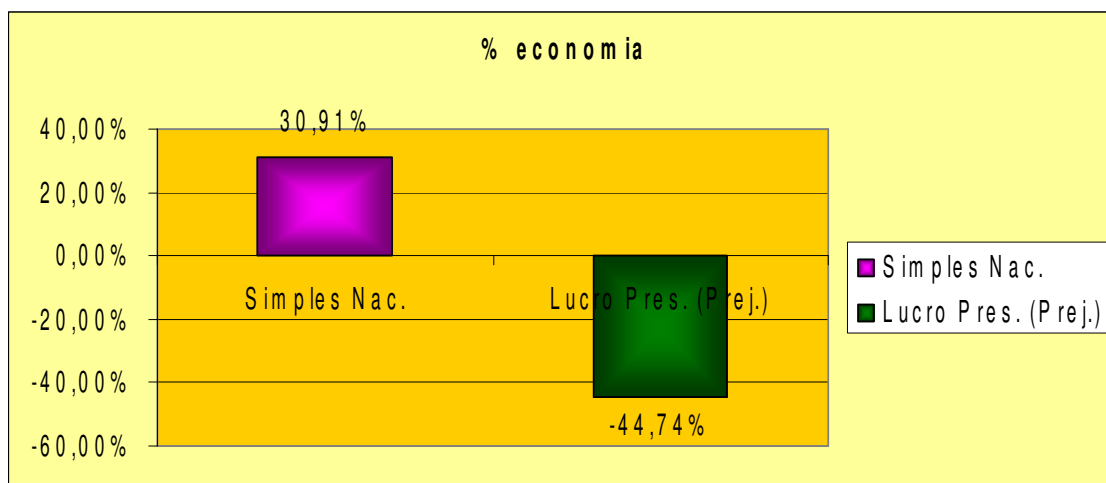


Figura 1- Economia Tributária (Em %) - Empresa 1:
Fonte: elaborada pela autora.

Nota-se que, a empresa 1, compreende rentabilidade pela escolha de tributação simplificada que corresponde a 30,91% do valor total do imposto se caso fosse optante pelo lucro presumido. Em relação o valor pago, a sua diferença pelo total do lucro presumido resultaria em prejuízo fiscal de 44,74%.

Passando à tratar acerca da análise dos dados obtidos após simulação referente à empresa 2 (apresentados no quadro 5), observou-se que ocorre o mesmo caso do ICMS da empresa 1, havendo porém diferença no ISS que a empresa não exerce como atividade, ou seja não foi utilizado o e anexo III -da seção III- prestação de serviços com ISS devido ao próprio município).

Tais resultados da empresa 2, demonstram que a mesma pagaria no regime de tributação pelo lucro presumido, o equivalente a R\$ 50.432,50. Como a opção feita foi pelo Simples Nacional, a empresa recolheu de tributos equivalentes a R\$ 53.100,81.

Verificando-se o comparativo do quadro 5, observa-se que esta apresenta um valor expressivo do INSS sobre a folha de pagamento na qual resulta a maior carga tributária, que representa diferença de R\$19.137,44 a mais do total dos tributos recolhidos pelo regime simplificado (60% em relação ao valor pago pelo regime simplificado).

Portanto, a empresa 2, obteve desvantagem com a escolha do regime simplificado no valor de R\$ 2.668,31 (dois mil, seiscentos e sessenta e oito reais de trinta e um centavos).

Quadro 5 – Empresa 2: Comparativo dos tributos Simples Nacional x Lucro Presumido

Comparativo						
Trib.	Receita					
L.P.	806.563,96					
S.N.	806.563,96					
Comparativo do imposto federal e municipal						
Trib.	ISS	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	TRIBUTOS
L.P.	-	4.347,60	3.912,84	5.242,67	24.196,92	37.700,02
S.N.	-	3.710,19	3.710,19	2.661,66	11.148,84	21.230,89
Folha de pagamento						
Trib.	salários	receita	INSS pro-labore	Outras entid.	INSS	TRIBUTOS
L.P.	33.306,99	-	3.473,14	1.931,81	7.327,54	12.732,48
S.N.	33.306,99	806.563,96	-	-	31.869,92	31.869,92
Total do tributos						
L.P.	50.432,50					
S.N.	53.100,81					
Econ. trib	(2.668,31)					
Comparativo						
Trib.	TRIBUTOS	Economia	% economia			
L.P.	50.432,50	(2.668,31)	5,02%			
S.N.	53.100,81	-	-5,29%			

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

Com relação amostragem individual, o regime simplificado foi o que demonstrou menor ônus tributário para os impostos federais, porém não permite que essa diferença interfira no resultado do comparativo.

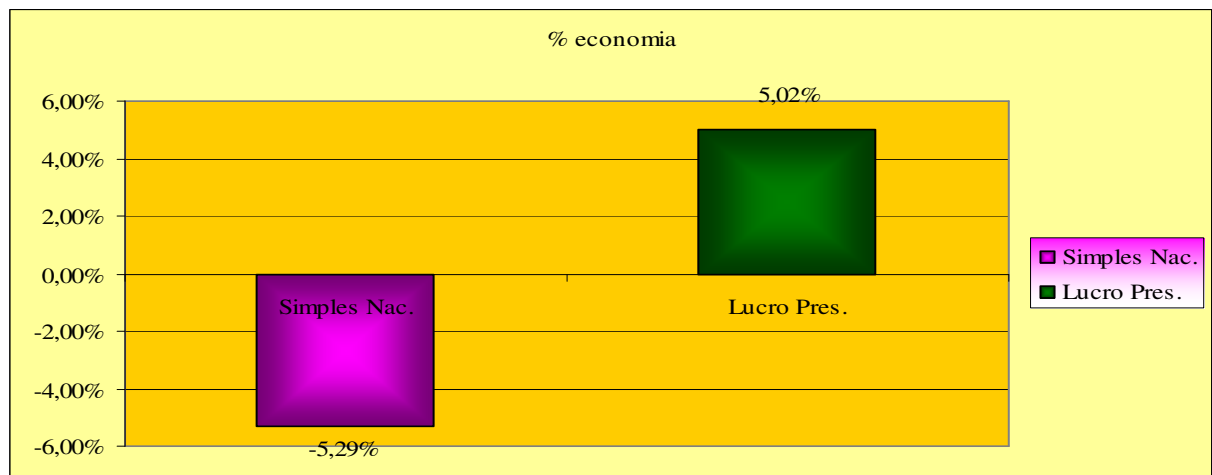


Figura 2- Economia Tributária (Em %) - Empresa 2

Fonte: elaborada pela autora.

Considerando que o comparativo dos tributos na Figura 2, para análise e decisão observa-se que a empresa obteve prejuízo fiscal sobre o valor total dos tributos, após a opção pelo regime simplificado de 5,29%, atestando que se a escolha fosse contrária economizaria 5,02% o total recolhido.

O que se pode observar que para a empresa que possui um faturamento elevado em relação à folha de pagamento fica em desvantagem pelo fator da carga tributária, que foi determinante para elevação do aumento dos tributos. Para a empresa, a vantagem apresenta-se no lucro presumido.

Para exemplificar quem obteve melhor vantagem com a opção do simples nacional, em relação ao total dos tributos recolhidos pelas empresas, mostram-se da seguinte forma:

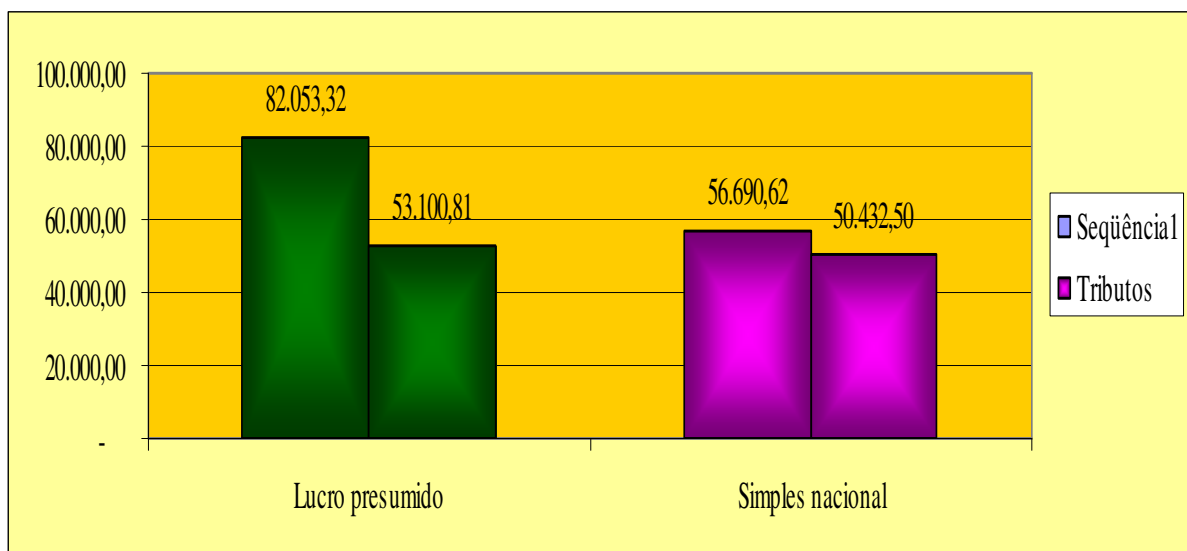


Figura 3- Economia Tributária sobre o Total dos Tributos - Empresa 1 e Empresa 2
Fonte: elaborada pela autora.

Com base nos resultados apresentados no gráfico 3, sobre os tributos referentes aos seis meses da vigência da lei do simples nacional, apesar de as empresas possuírem faturamento distintos da outra, a faixa de tributação é a mesma, o que leva ao entendimento de que o que as diferenciam é o ramo de atividade que exercem.

Percebe-se ainda que a empresa 1, de comércio de peças e acessórios para veículos, recolheu mais tributos por ser também prestadora de serviços, o resultado do crédito tributário torna-se maior porque há diferenças de alíquotas sobre esses serviços, da empresa tanto no simples quanto para o presumido, enquanto a empresa 2, exerce somente a atividade de comércio ficando com menor ônus, conforme pode-se observar no comparativo do quadro 6:

Quadro 6- Comparativo dos tributos simples nacional x lucro presumido (resumo)

Comparativo empresa 1 x empresa 2				
Regime de tributação	SN - 1	LP - 1	SN - 2	LP - 2
% economia	30,91%	-44,74%	-5,29%	5,02%
Tributos	56.690,62	82.053,32	53.100,81	50.432,50
Economia	25.362,70	-25.362,70	-2.668,31	2.668,31

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

Esse comparativo demonstra as vantagens tributárias em ônus e percentuais de quanto as empresas recolheram ou passariam a recolher sob as duas formas de tributação apresentadas, apontando a empresa 1, como a que obteve melhor vantagem com a adesão ao simples nacional.

Na seqüência, a Figura 4 exemplifica os casos em percentuais, evidenciando de forma ilustrativa qual empresa obteve melhor desempenho da redução da carga tributária (caso da empresa 1, com o percentual de 30,91% de economia) e qual obteve resultado negativo (caso da empresa 2, com saldo negativo de 5,29% do total dos tributos recolhidos):

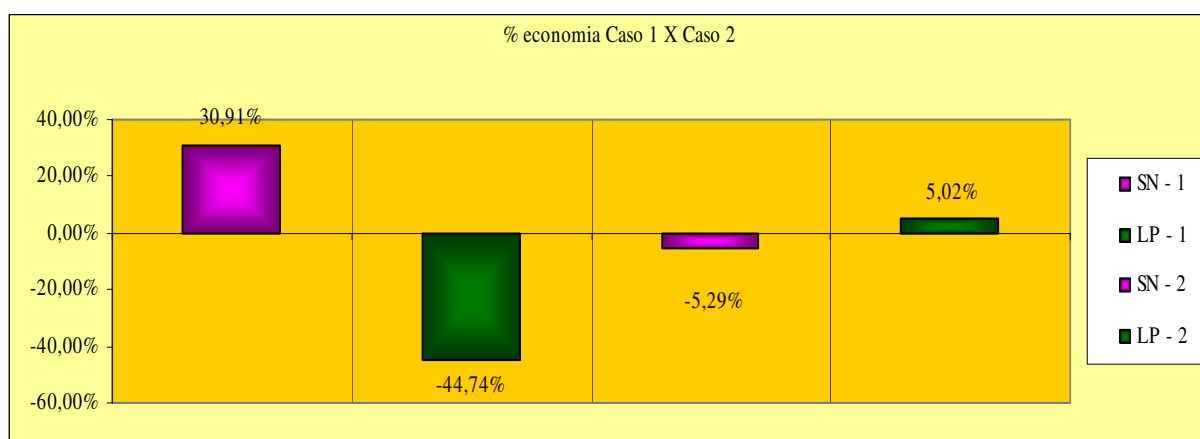


Figura 4 - Economia Tributária (Em %) - Caso 1 e Caso 2

Fonte: elaborada pela autora.

8.1 Conclusão sobre a análise dos Casos.

A empresa 1, mostrou-se com melhor resultado econômico tributário em relação à opção do simples nacional em detrimento ao lucro presumido, no entanto a empresa recolhe mais tributos em razão da prestação de serviços, que no regime simplificado a alíquota é menor do que a do lucro presumido.

Para a empresa 2, a escolha pelo regime simplificado na questão da onerosidade tributária, não foi vantajosa, pois para ela melhor seria o lucro presumido, pelo fato da elevada folha pagamento o que apresentou mudanças significativas em valores. Todavia, o desfavorecimento indicado, não significa sumariamente que a empresa deveria optar pelo regime de tributação pelo lucro presumido. Antes, precisaria de uma análise das projeções dos próximos seis meses considerando os dados existentes.

Para o objeto deste estudo o FGTS e INSS (sobre o salário, e pró-labore recolhidos pela empresa como fiel depositária) não foram considerados, por não haver diferença significativa para os resultados quanto a opção do regime tributário, porém enseja a necessidade de aprofundamento futuro envolvendo tais tributos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de caso evidenciou a importância do planejamento tributário da empresa apresentando a melhor forma de tributação a que se possa optar para o exercício das atividades, levando em consideração que são resultados de médio prazo.

No conceito de planejamento tributário fica clara a sua importância, ficando evidente também que muitas vezes as empresas não dispõem do trabalho do profissional, pensando que poderia economizar e, no entanto não se atentam aos preceitos do mercado.

Diante do contexto pesquisado, ressalta-se que para mostrar ao empresário o quanto poderia economizar não basta somente a apresentação de gráficos e percentuais, a idéia do micro e pequeno empresário está focada na rentabilidade, em valores atraentes que possam fasciná-los a utilizar essa ferramenta de decisão.

A análise dos casos foi desenvolvida conforme a necessidade de cada empresa, considerando o faturamento, ramo de atividade, fixação no mercado competitivo, entre outros, buscando adaptar esses relatórios à realidade por elas vivida. No primeiro, caso ficou evidente a vantagem que a empresa obteve ao aderir ao simples nacional, e no segundo, a empresa precisaria de uma análise incisiva sobre as projeções dos próximos seis meses para poder decidir que regime tributário seria mais vantajoso, considerando que a diferença representa uma parcela de 5,29%, do valor total dos tributos apurados.

Para isso, como sugestão para trabalhos futuros pode-se fazer uma implementação de tecnologia de informação gerencial como um fator estratégico, criando programa que possibilite ao usuário o relatório com base em cada tipo de empresa, sendo adaptadas todas as

formas de tributação, envolvendo desde cálculos até gráficos de resultados em que constariam as entradas para formação do processo, o processo com a agregação dos dados como exemplo, os anexos da lei complementar n.123/06, e as saídas de relatórios gerenciais que automaticamente exerceriam ligação direta com a receita da empresa oferecendo informações precisas e atualizadas de acordo com a legislação, para um planejamento tributário eficiente e eficaz.

Com tudo, o planejamento tributário se bem elaborado pode ser uma forma rentável para os usuários e os prestadores de serviços contábeis e programadores que tenham interesse em trabalhar fornecendo esse tipo de consultoria às empresas contábeis.

Pode-se então considerar, que essa ferramenta pode contribuir com novos projetos e adequação da qualidade dos serviços contábeis fazendo com que a empresa prestadora desses serviços faça o diferencial no mercado competitivo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. _____. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

BEZERRA, Marilda. **Simples Nacional entra em vigor em 1º de julho**. FENACON em serviços, ano XII- ed.121. p.14 – maio/junho 2007.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com alterações adotadas pelas emendas constitucionais nº. 1/92 a 48/2005 e pelas emendas constitucionais de revisão nº. 1 a 6/94. – Brasília: senado federal, subsecretaria de edições técnicas,2005.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. **Tributação das Pessoas Jurídicas**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/L2Parte1.htm>> Acesso em: 24/04/08.

_____. Instrução Normativa n. 103/07. Enquadramento, reenquadramento e desenquadramento de ME e empresa de pequeno porte, constantes da. Disponível em: <www.protestodetitulos.org.br/InstrucaoNormativa_10307.htm> Acesso em 30/05/07.

_____. Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Imposto de Renda - Pessoa Jurídica**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei943096.htm>>
Acesso em: 24/04/08.

_____. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. **Cobrança não-cumulativa do PIS e do PASEP**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>
Acesso em: 24/04/08

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Da cobrança não-cumulativa da COFINS**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>
Acesso em: 24/04/08

_____. LEI nº 9.317. Lei das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte "SIMPLES". LEI nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>
Acesso em: 15/04/08.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei953297.htm>>
Acesso em: 24/04/08.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp123.htm>>
Acesso em 29/11/2007.

_____. Presidência Da República. Casa Civil. Subchefia Para Assuntos Jurídicos. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>
Acesso em: 15/05/08.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARION, José Carlos. PEREIRA, Elias. Colaboração SLOMSKI, Valmor. **Dicionário de termos da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas 2003.

OLIVEIRA, Edson. **Manual de impostos e contribuições para microempresa (ME) e empresa de pequeno porte (EPP)**. 2. ed. São Paulo: Atlas 2000.

OLIVEIRA, Luiz Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Portal Tributário. CSLL - Contribuição Social Sobre O Lucro Líquido. Disponível em:
<<http://www.portaltributario.com.br/tributos/csl.html>>
Acesso em: 24/05/08.

_____. Lucro Presumido – Aspectos Gerais. Disponível em:
<http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido.html>
Acesso em 24/04/08.

RABELO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da anterioridade da lei tributária**. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

RIBEIRO, Antônio Carlos Silva. **Sinopse de direito tributário**. 1. ed. São Paulo: CL-EDIJUR Leme, 2005.

RONDÔNIA. Código Tributário Nacional. Lei Nº 5.172 de 25 de outubro de 1996.
<http://www.sefin.ro.gov.br/legislacao_tributaria.asp>
Acesso em 18/10/07.

_____. Decreto nº 12907, de 1º de junho de 2007. **Opção do estado de Rondônia pela aplicação, no exercício de 2007**. Disponível em:
<<http://www.sefin.ro.gov.br/arquivos/legislacao/decretos/Dec12907-07.doc>>
Acesso em: 15/12/07.

_____. **Regulamento do ICMS**. Decreto nº 8321, de 30 de abril de 1998. Disponível em:
<http://www.sefin.ro.gov.br/legislacao_tributaria.asp>
Acesso em: 25/11/07.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas 1997.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SANTIAGO, Silas. “Adesões refletem confiança no Super Simples”. Revista FENACON em Serviços, Ano XII- ed. 121, p.10-11, julho/agosto de 2007.

SEBRAE. A presença das micro e pequenas empresas na economia brasileira. Disponível em: <http://www.sebraesp.com.br/Principal/Conhecendo%20a%20MPE/>
Acesso em: 29/11/07.

SOARES, Elisangela Campos Batista. Elisão Fiscal - Planejamento Tributário. Disponível em: http://www.r2learning.com.br/site/artigos/curso_oab_concurso_4_Tributario-Financeiro >
Acesso em: 25/11/07.

SOUZA, Acilon Batista de. **Contabilidade de empresas comerciais**. 1. ed. São Paulo: Atlas 2002.

ZANLUCA, Júlio César. Planejamento tributário. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm> >
Acesso em: 20/11/2007.

OBRA CONSULTADA.

NAGATSUKA, Divane Alves da silva. Teles, Edberto Lucena. **Manual da Contabilidade Introdutória**. ed. Thomsom.

APÊNDICES

APÊNDECE A - Planilha de Cálculos dos Tributos pelo Regime de Tributação Simples Nacional da Empresa 1.

Quadro 1- Empresa 1 - Cálculos do Simples Nacional

Mês	Receita	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS (PATRONAL)	ICMS	ISS	TOTAL
jul/07	138.716,35	661,14	661,14	1.983,41	474,79	5.669,79	-	500,90	9.951,17
Alíq		0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	0	5,00%	6,57%
Receita venda	128.698,35	592,01	592,01	1.776,04	424,70	5.070,71	0	0	8.455,48
Alíq		0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%		5,00%	14,93%
Receita serviço	10.018,00	69,12	69,12	207,37	50,09	599,08	0	500,90	1.495,69
ago/07	137.033,47	654,29	654,29	1.962,88	469,90	5.611,44	-	520,40	9.873,20
Alíq		0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	0	5,00%	6,57%
Receita venda	126.625,57	582,48	582,48	1.747,43	417,86	4.989,05	0	0	8.319,30
Alíq		0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%		5,00%	14,93%
Receita serviço	10.407,90	71,81	71,81	215,44	52,0395	622,39	0	520,40	1.553,90
set/07	121.488,00	581,08	581,08	1.754,41	417,34	5.039,73	-	483,31	8.856,95
Alíq		0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	0	5,00%	6,57%
Receita venda	111.821,76	514,38	514,38	1.554,32	369,01	4.461,69	0	0	7.413,78
Alíq		0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%		5,00%	14,93%
Receita serviço	9.666,24	66,70	66,70	200,09	48,3312	578,04	0	483,31	1.443,17
out/07	120.521,85	576,27	576,27	1.741,82	413,89	5.008,52	-	475,47	8.792,24
Alíq		0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	0	5,00%	6,57%
Receita venda	111.012,46	510,66	510,65	1.543,07	366,34	4.429,40	0	0	7.360,13
Alíq		0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%		5,00%	14,93%
Receita serviço	9.509,39	65,61	65,61	198,75	47,55	579,12	0	475,47	1.432,11
nov/07	113.822,57	546,74	546,74	1.652,60	392,73	4.752,91	-	503,31	8.395,01
Alíq		0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	0	5,00%	6,57%
Receita venda	103.756,41	477,28	477,28	1.442,21	342,40	4.139,88	0	0	6.879,05
Alíq		0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%		5,00%	14,93%
Receita serviço	10.066,16	69,46	69,46	210,38	50,3308	613,03	0	503,31	1.515,96
dez/07	148.235,44	709,00	709,00	2.143,01	509,22	6.162,22	-	589,58	10.822,05
Alíq		0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	0	5,00%	6,57%
Receita venda	136.443,79	627,64	627,64	1.896,57	450,26	5.444,11	0	0	9.046,22
Alíq		0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%		5,00%	14,93%
Receita serviço	11.791,65	81,36	81,36	246,45	58,96	718,11	0	589,58	1.775,82
Total	779.817,68	3.728,52	3.728,52	11.238,13	2.677,88	32.244,61	0,00	3.072,97	56.690,62

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDECE B - Planilha de Cálculos dos Tributos pelo Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa 1.

Quadro 2- Empresa 1 - Cálculos do Lucro Presumido

Mês	Receita	Vendas	Serviço	ISS	IRPJ/ Serv	IRPJ	CSLL/ Serv	CSLL	Pis	Cofins	Tributos
Alíq.				5%	15%	15%	32%	9%	0,65%	3%	16,65%
jul/07	138.716,35	128.698,35	10.018,00	500,90					901,66	4.161,49	5.564,05
ago/07	137.033,47	126.625,57	10.407,90	520,39					890,72	4.111,00	5.522,11
set/07	121.488,00	111.821,76	9.666,24	483,31	722,21	4.405,75	866,65	3.965,17	789,67	3.644,64	14.877,41
out/07	120.521,85	111.012,46	9.509,39	425,47		-			783,39	3.615,66	4.824,52
nov/07	113.822,57	103.756,41	10.066,16	503,31		-			739,85	3.414,68	4.657,83
dez/07	148.235,44	136.443,79	11.791,65	589,58	752,81	4.214,55	903,38	3.793,10	963,53	4.447,06	15.664,01
Total	779.817,68	718.358,34	61.459,34	3.072,97	1.475,02	8.620,30	1.770,03	7.758,27	5.068,81	23.394,53	51.159,94

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDICE C - Planilha de Cálculos dos Tributos pelo Regime de Tributação Simples Nacional Empresa 1 – Folha De Pagamento.

Quadro 3- Empresa 1 - Cálculos do Simples Nacional – Folha de Pagamento

Mês	Salários	Pró-labore	INSS s/de vendas	INSS s/ serviços	Total
Alíq			3,94%	5,98%	
jul/07	15.890,12	3.468,15	5.070,71	599,08	5.669,79
ago/07	16.712,78	3.468,15	4.989,05	622,39	5.611,44
set/07	16.114,12	3.468,15	4.461,69	578,04	5.039,73
out/07	15.790,02	3.468,15	4.429,40	579,12	5.008,52
nov/07	15.428,12	3.468,15	4.139,88	613,03	4.752,91
dez/07	16.221,68	3.468,15	5.444,11	718,11	6.162,22
Total	96.156,84	20.808,90	28.534,84	3.709,77	32.244,61

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDECE D - Planilha de Cálculos dos Tributos pelo Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa 1 – Folha de Pagamento.

Quadro 4- Empresa 1 - Cálculos do Lucro Presumido- Folha de Pagamento

Mês	Salários	Pró-labore	Outras entid.	INSS s/salário + 2% RAT	INSS s/Pró-labore	Tributos
Alíq			5,80%	22%	20%	
jul/07	15.890,12	3.468,15	921,63	3.495,83	693,63	5.111,08
ago/07	16.712,78	3.468,15	969,34	3.676,81	693,63	5.339,78
set/07	16.114,12	3.468,15	934,62	3.545,11	693,63	5.173,36
out/07	15.790,02	3.468,15	915,82	3.473,80	693,63	5.083,26
nov/07	15.428,12	3.468,15	894,83	3.394,19	693,63	4.982,65
dez/07	16.221,68	3.468,15	940,86	3.568,77	693,63	5.203,26
Total	96.156,84	20.808,90	5.577,10	21.154,50	4.161,78	30.893,38

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDECE E - Quadro Comparativo Quanto a Opção do Simples Nacional da Empresa 1.

Quadro(4) 5 – Empresa 1: Comparativo dos tributos simples nacional x lucro presumido

Comparativo						
Reg. Trib.	Receita					
L. P	779.817,68					
S.N	779.817,68					
Comparativo do imposto federal e municipal						
Reg. Trib.	ISS	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	TRIBUTOS
L. P	3.072,97	10.095,32	9.528,30	5.068,81	23.394,53	51.159,94
S.N	3.072,97	3.728,52	3.728,52	2.677,88	11.238,13	24.446,01
Folha de pagamento						
Reg. Trib.	Salários	Receita	INSS pro-labore	Outras entid.	INSS	TRIBUTOS
L. P	96.156,84	-	4.161,78	5.577,10	21.154,50	30.893,38
S.N	-	779.817,68	-	-	32.244,61	32.244,61
Total dos Tributos						
L. P	82.053,32					
S.N	56.690,62					
Economia tributária	25.362,70					
Comparativo da economia tributária						
Reg. Trib.	% Econ.	TRIBUTOS	Economia			
L. P	-44,74%	82.053,32	-			
S.N	30,91%	56.690,62	25.362,70			

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDICE F- Figura Demonstrando os Comparativos Totais de Cada Tributo da Empresa 1.

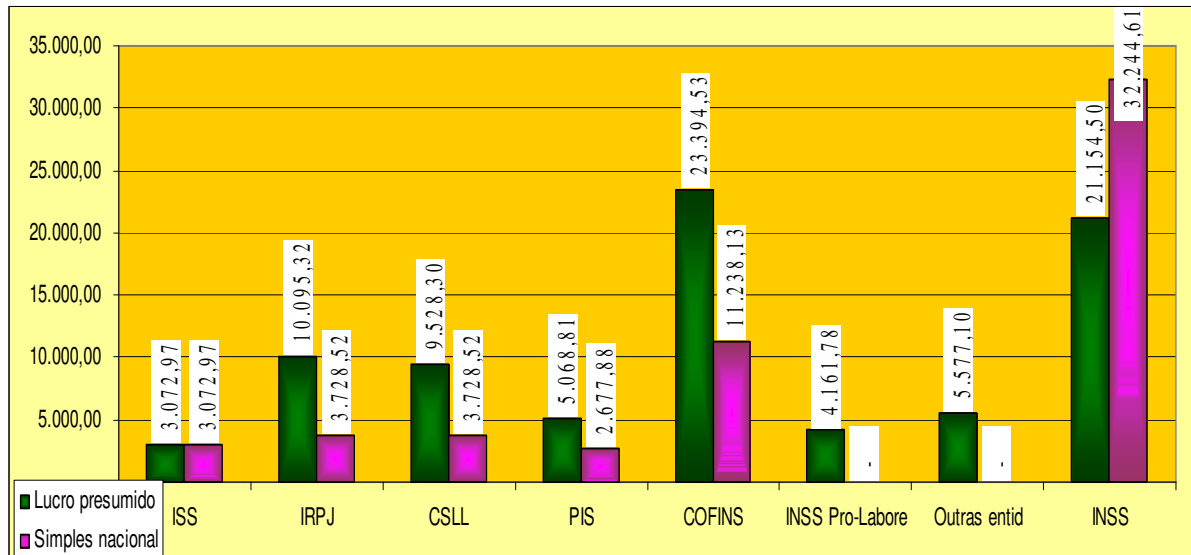


Figura 1 - Empresa 1. Totais de cada tributo.

Fonte: elaborada pela autora.

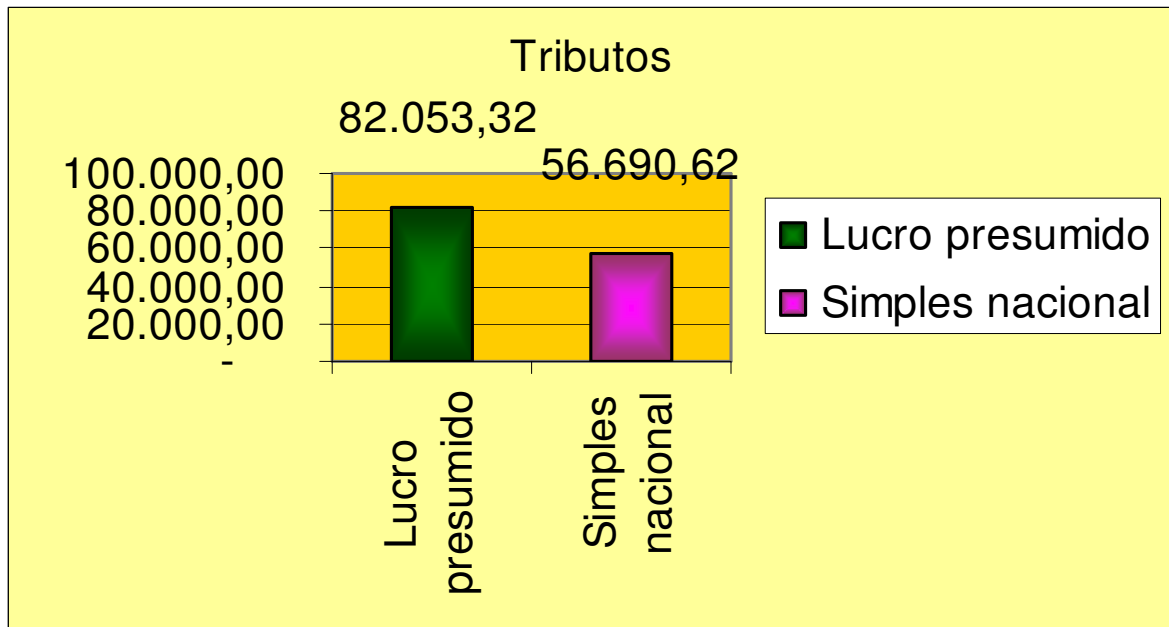
APÊNDECE G – Figura Demonstrando os Totais dos Créditos Tributários.

Figura 2 - Empresa 1. Total de Tributos Recolhidos no Período.

Fonte: elaborada pela autora.

APÊNDECE H – Resultado da Economia Tributária em (R\$) e em (%):

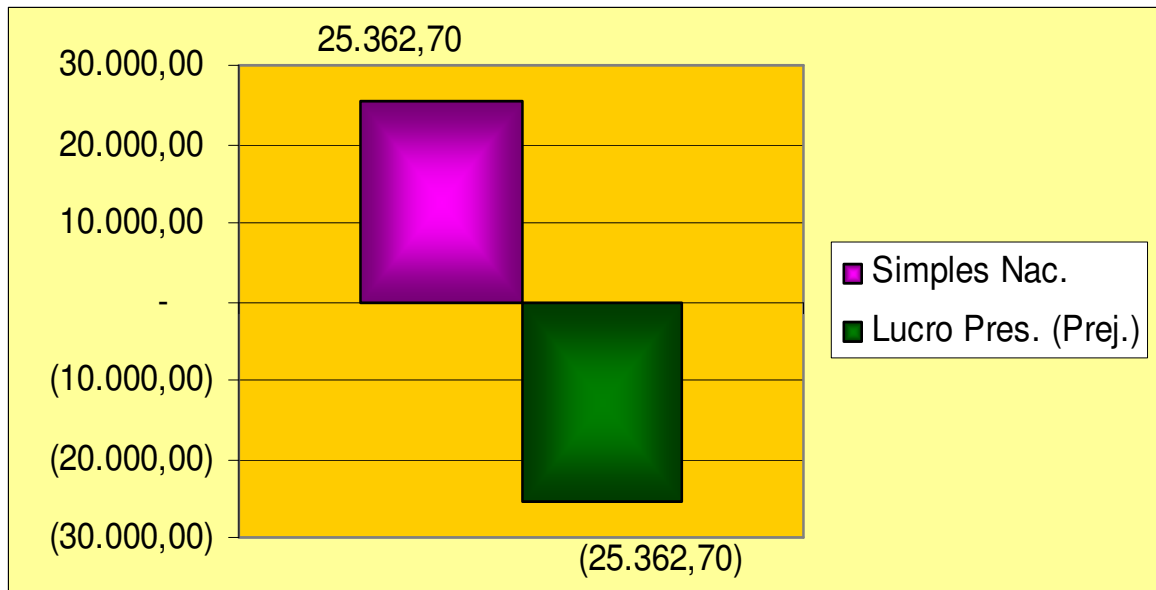


Figura 3 – Empresa 1. Resultado da Economia Tributária.
Fonte: elaborada pela autora.

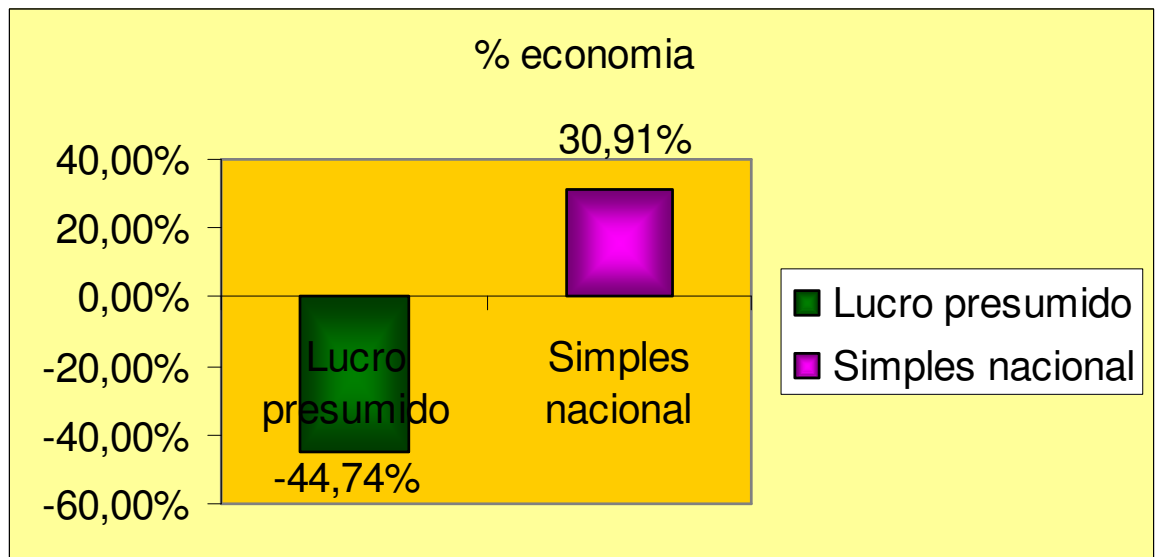


Figura 4 – Empresa 1. Percentuais da Economia Tributária.
Fonte: elaborada pela autora.

APÊNDECE I - Planilha de Cálculos dos Tributos pelo Regime de Tributação Simples Nacional Empresa 2.

Quadro 6 - Empresa 2. Cálculos do Simples Nacional

Mês	Receita	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS (PATRONAL)	ICMS	TOTAL
Alíq		0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	0%	6,57%
jul/07	119.140,00	548,04	548,044	1.644,13	393,162	4.694,12	0	7.827,50
Alíq		0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	0%	6,57%
ago/07	122.407,96	563,08	563,08	1.689,23	403,95	4.822,87	0	8.042,20
Alíq		0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	0%	6,57%
set/07	120.752,00	555,46	555,46	1.666,38	398,48	4.757,63	0	7.933,41
Alíq		0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	0%	6,57%
out/07	141.653,00	651,60	651,60	1.954,81	467,45	5.581,13	0	9.306,60
Alíq		0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	0%	6,57%
nov/07	120.007,00	552,03	552,03	1.656,10	396,02	4.728,28	0	7.884,46
Alíq		0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	0%	6,63%
dez/07	182.604,00	839,98	839,98	2.538,20	602,59	7.285,90	0	12.106,65
Total	806.563,96	3.710,19	3.710,19	11.148,84	2.661,66	31.869,92	0	53.100,81

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDECE J - Planilha de Cálculos dos Tributos pelo Regime de Tributação Lucro Presumido - Empresa 2

Quadro 7 - Empresa 2. Cálculos do Lucro Presumido

MÊS	RECEITA	TRIM	B.C IRPJ	B.C CSLL	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	TOTAL
Alíq.			8%	12%	15%	9%	0,65%	3%	11,65%
jul/07	119.140,00						774,41	3.574,20	4.348,61
ago/07	122.407,96						795,65	3.672,24	4.467,89
set/07	120.752,00	362.299,96	28.984,00	43.476,00	4.347,60	3.912,84	784,89	3.622,56	12.667,89
out/07	141.653,00						920,74	4.249,59	5.170,33
nov/07	120.007,00						780,05	3.600,21	4.380,26
dez/07	182.604,00	444.264,00	35.541,12	53.311,68	5.331,17	4.798,05	1.186,93	5.478,12	16.794,27
Total	806.563,96				9.678,77	8.710,89	5.242,67	24.196,92	47.829,24

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDECE K - Planilha de Cálculos dos Tributos pelo Regime de Tributação Simples Nacional Empresa 2 – Folha de Pagamento.**Quadro 8 - Empresa 2. Cálculos do Simples Nacional – Folha de Pagamento**

Mês	Salários	Pró-labore	INSS s/ rec	Total
Alíq			3,94%	
jul/07	5.368,47	2.894,28	4.694,12	4.694,12
ago/07	5.381,92	2.894,28	4.822,87	4.822,87
set/07	5.639,15	2.894,28	4.757,63	4.757,63
out/07	5.639,15	2.894,28	5.581,13	5.581,13
nov/07	5.639,15	2.894,28	4.728,28	4.728,28
dez/07	5.639,15	2.894,28	7.285,90	7.285,90
TotaL	33.306,99	17.365,68	31.869,92	31.869,92

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDECE L - Planilha de Cálculos dos Tributos pelo Regime de Tributação Lucro Presumido Empresa 2 – Folha de Pagamento.

Quadro 9 - Empresa 2. Cálculos do Lucro Presumido- Folha de Pagamento

Mês	Salários	Pró-labore	Outras entidades 5,8%	INSS s/salário + 2% RAT	INSS s/Pró-labore	Total
Alíq			5,80%	22%	20%	
jul/07	5.368,47	2.894,28	311,37	1.181,06	578,86	2.071,29
ago/07	5.381,92	2.894,28	312,15	1.184,02	578,86	2.075,03
set/07	5.639,15	2.894,28	327,07	1.240,61	578,86	2.146,54
out/07	5.639,15	2.894,28	327,07	1.240,61	578,86	2.146,54
nov/07	5.639,15	2.894,28	327,07	1.240,61	578,86	2.146,54
dez/07	5.639,15	2.894,28	327,07	1.240,61	578,86	2.146,54
Total	33.306,99	17.365,68	1.931,81	7.327,54	3.473,14	12.732,48

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDECE M – Comparativo da Empresa 2, Quanto a Opção do Simples Nacional

Quadro (5).10 - Empresa 2: Comparativo do simples nacional x lucro presumido

Comparativo						
Trib.	Receita					
L.P.	806.563,96					
S.N.	806.563,96					
Comparativo do imposto federal e municipal						
Trib.	ISS	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	TRIBUTOS
L.P.	-	4.347,60	3.912,84	5.242,67	24.196,92	37.700,02
S.N.	-	3.710,19	3.710,19	2.661,66	11.148,84	21.230,89
Folha de pagamento						
Trib.	Salários	receita	INSS pro-labore	Outras entid.	INSS	TRIBUTOS
L.P.	33.306,99	-	3.473,14	1.931,81	7.327,54	12.732,48
S.N.	33.306,99	806.563,96	-	-	31.869,92	31.869,92
Total do tributos						
L.P.						50.432,50
S.N.						53.100,81
Econ. trib						(2.668,31)
Comparativo						
Trib.	TRIBUTOS	Economia	% economia			
L.P.	50.432,50	(2.668,31)	5,02%			
S.N.	53.100,81	-	-5,29%			

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecidos pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDICE N - Figura Demonstrado os Comparativos Totais de Cada Tributo da Empresa 2.

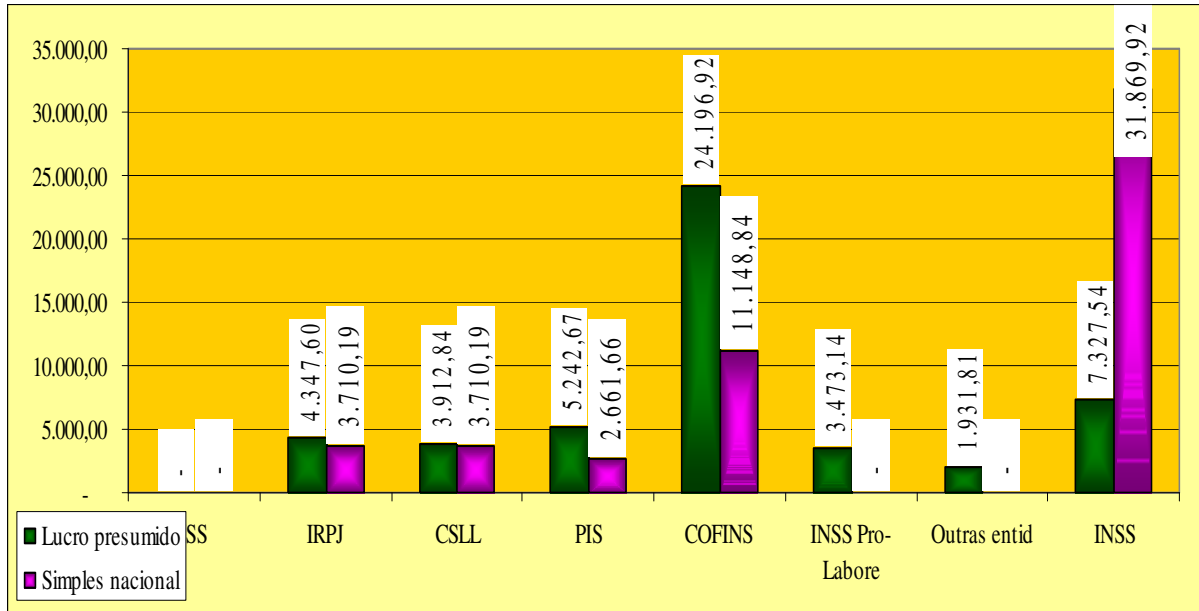


Figura 5 - Empresa 2. Totais de Cada Tributo.
Fonte: elaborada pela autora.

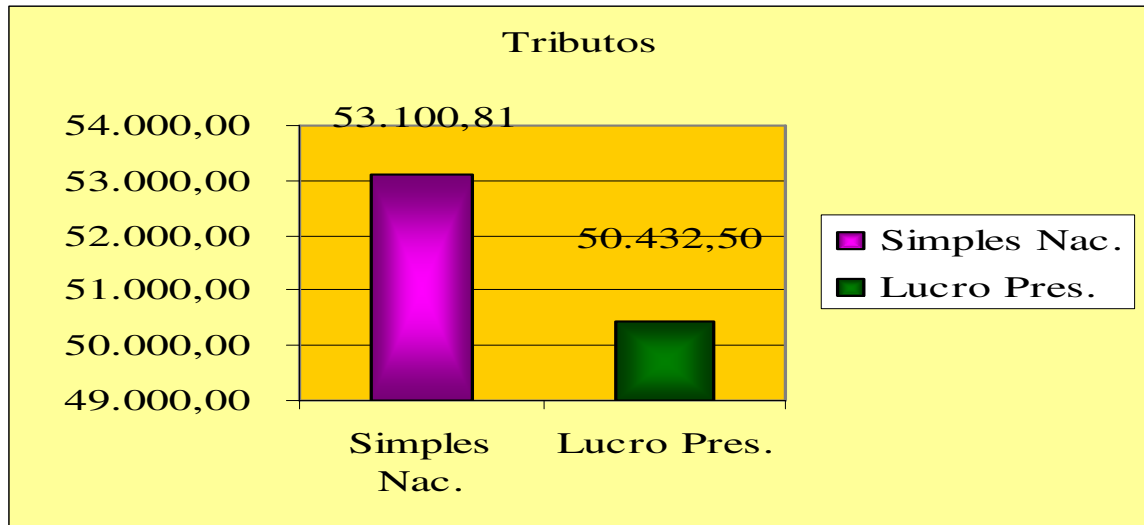
APÊNDECE O – Figura Demonstrando os Totais dos Créditos Tributários

Figura 6 – Empresa 2. Total de Tributos Recolhidos no Período.
Fonte: elaborada pela autora.

APÊNDECE P – Resultado da Economia Tributária em (%) e em (R\$):

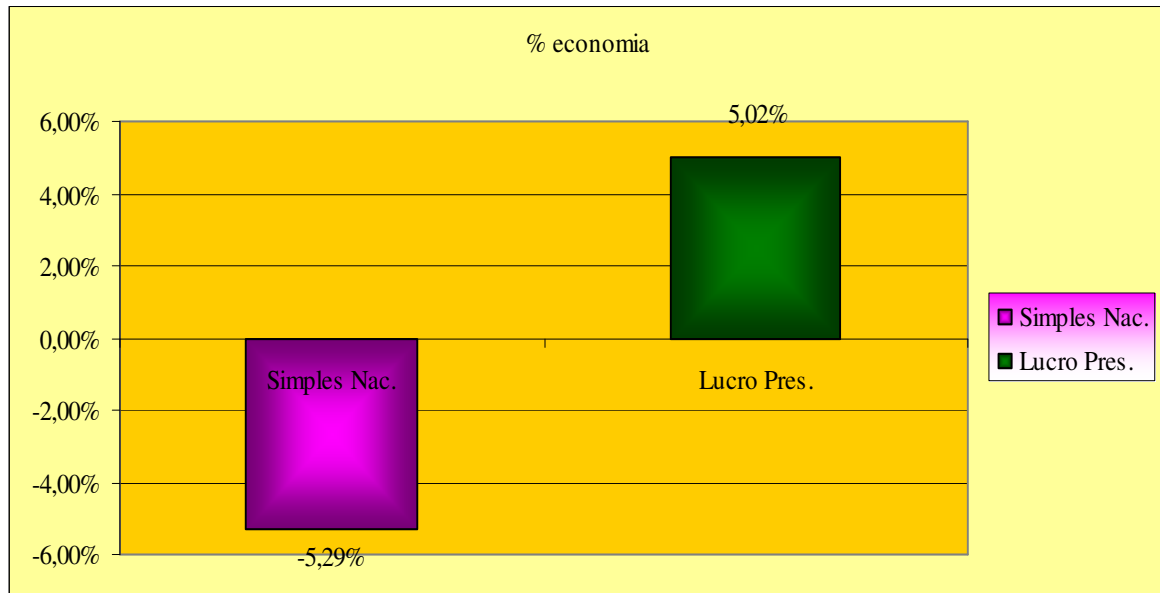


Figura 7 - Resultado da Economia Tributária

Fonte: elaborada pela autora.

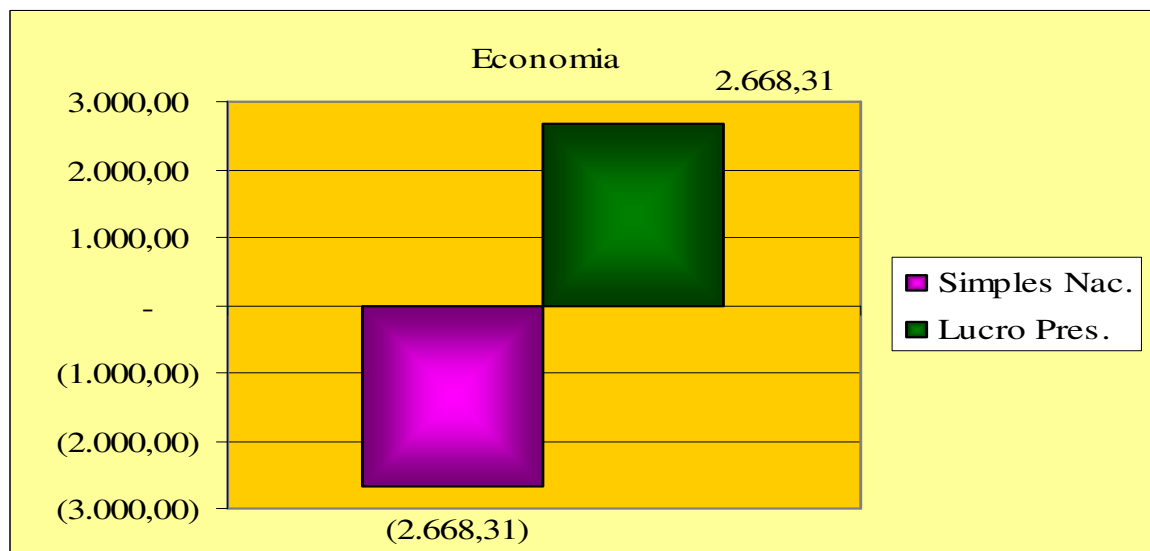


Figura 8 – Empresa 1. Percentuais da Economia Tributária.

Fonte: elaborada pela autora.

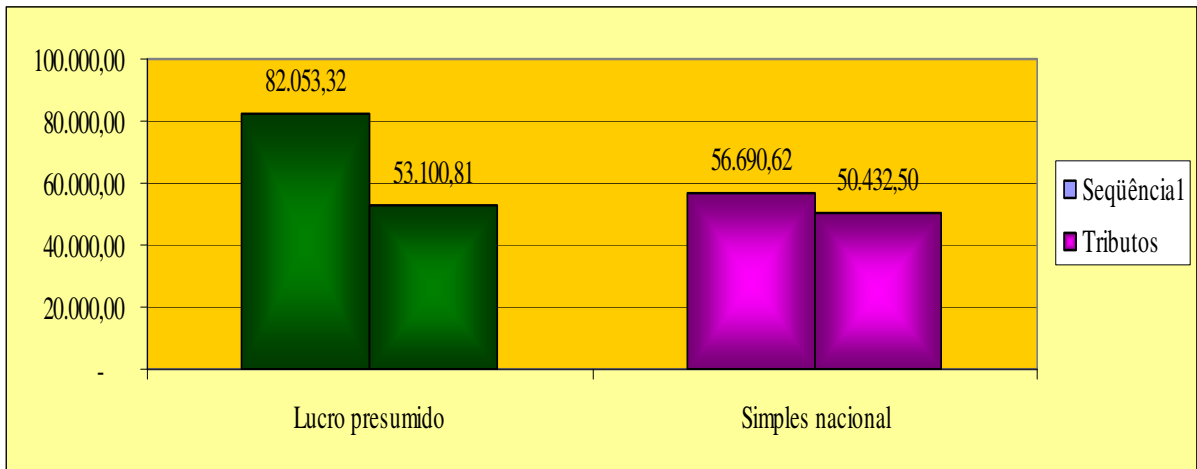
APÊNDECE P - Comparativos das Análises dos Casos e Resultados Obtidos (resumo).

Quadro 8 - Comparativo econômico das Empresas.

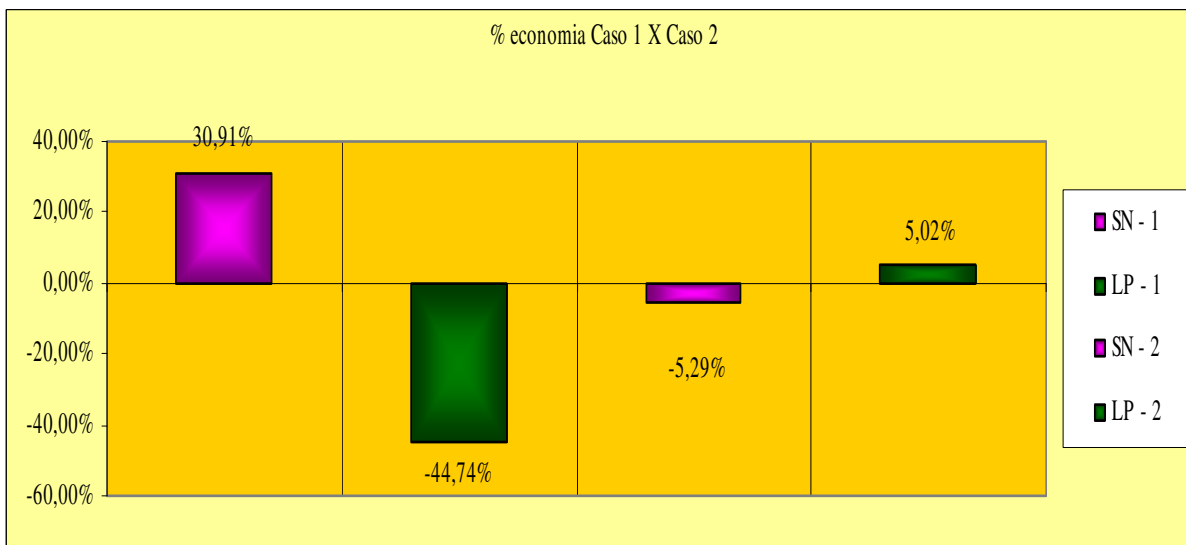
Comparativo EMPRESA 1 X EMPRESA 2				
Regime de tributação	SN - 1	LP - 1	SN - 2	LP - 2
% economia	30,91%	-44,74%	-5,29%	5,02%
Tributos	56.690,62	82.053,32	53.100,81	50.432,50
Economia	25.362,70	-25.362,70	-2.668,31	2.668,31

Fonte: elaborado pela autora sob os documentos fornecido pelo Escritório Contábil Eldorado Ltda (2007).

APÊNDICE Q - Figuras das Análises dos Casos, Valores (R\$) e em Percentuais (%).



Figuras - 9 Comparativo dos Valores Totais das EMPRESA 1 X EMPRESA 2.
 Fonte: elaborada pela autora.



Figuras - 10 comparativo em percentuais do resultado tributário Empresa 1 x Empresa 2.
 Fonte: elaborada pela autora.