

**FACULDADE PATOS DE MINAS – FPM
CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MÁRCIA JEANE FERREIRA SILVA

TAX AVOIDANCE: planejamento tributário de uma empresa do ramo de usinagem do município de Patos de Minas-MG

MÁRCIA JEANE FERREIRA SILVA

TAX AVOIDANCE: planejamento tributário de uma empresa do ramo de usinagem do município de Patos de Minas - MG.

Projeto de pesquisa apresentado para avaliação na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso 1, do Curso de Ciências Contábeis, da Faculdade de Patos de Minas como requisito básico para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Ma. Ana Clara Fonseca Amaral

Co-Orientadora: Professora Ma. Dinamar Vidallas Rodrigues

DEDICATÓRIA

Dedico todo meu esforço e trabalho a Deus, ao meu esposo Marcos, a minha mãe Teresinha e aos meus irmãos que foram minha força e inspiração para perseverar na realização deste sonho.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus, por ter me ajudado a chegar até aqui, me sustentando, me fortalecendo e me capacitando. Por ter me ajudado nos momentos de fraqueza quando eu pensei que não conseguiria chegar até o fim e me guiado para que eu conseguisse concluir minha primeira graduação.

Agradeço ao meu esposo, Marcos, que foi o primeiro a me apoiar e me incentivar quando resolvi fazer uma graduação. Que acreditou em mim e me compreendeu sempre que necessitei me ausentar, que esteve ao meu lado quando precisei e que me ajudou a concretizar este sonho.

A minha mãe por ser meu porto seguro, por todo amor dedicado a mim e por se alegrar comigo na realização deste sonho.

Agradeço a minha família, em especial aos meus irmãos, que acreditaram que eu seria capaz de vencer esta caminhada.

A minha orientadora e professora Ana Clara Fonseca Amaral pela paciência, dedicação e conhecimentos transmitidos no desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço aos professores que estiveram comigo ao longo desta caminhada me ajudando a crescer e aumentando meu conhecimento e potencial.

Aos amigos que constituí ao longo desta caminhada e aos que já caminhavam comigo, por me apoiarem e me incentivarem.

Por fim, a todas as pessoas que passaram pela minha vida e que de alguma forma contribuíram direta ou indiretamente para a concretização deste trabalho.

Muito obrigada e que Deus abençoe!

“Porque o Senhor dá a sabedoria e da sua boca vem o conhecimento e o entendimento. ” (Provérbios 2:6)

TAX AVOIDANCE: planejamento tributário de uma empresa do ramo de usinagem do município de Patos de Minas - MG.

TAX AVOIDANCE: tax planning for a company in the machining industry in the municipality of Patos de Minas-MG

Márcia Jeane Ferreira Silva
Ana Clara Fonseca Amaral
Dinamar Vidallas Rodrigues

Resumo

O planejamento tributário, que neste artigo será denominado como *Tax Avoidance*, termo derivado do planejamento contemporâneo de Scholes et al. (2014), onde são considerados todos os tributos, todos os custos e todas as partes, deve possibilitar aos contribuintes uma maior economia possível, buscando alternativas lícitas mediante a elisão fiscal para reduzir a carga tributária. O artigo tem como principal objetivo identificar, por meio do planejamento tributário, qual o melhor regime de tributação a ser adotado pela empresa do ramo de usinagem, considerando os regimes do Simples Nacional e Lucro Presumido. A empresa, desde sua constituição, é optante pelo regime do Simples Nacional e possui atividade de comércio, indústria e prestação de serviços. O artigo contemplou uma pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, desenvolvida através de dados documentais e por meio do estudo de caso onde realizou-se a análise de dados referentes ao período do ano 2019, tais como: Balanço Patrimonial, DRE, DeSTDA e Defis. A partir das análises e da execução dos cálculos dos tributos, considerando o ano de 2019, levando em conta o planejamento por meio do framework de Scholes *et al* (2014), constatou-se que, em relação aos tributos e aos custos o lucro presumido, se torna mais oneroso, sendo neste caso, o Simples Nacional o regime ainda mais vantajoso para a empresa.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Simples Nacional, Lucro Presumido, Elisão Fiscal.

Abstract

Tax planning, which in this paper will be referred to as *Tax Avoidance*, a term derived from contemporary planning by Scholes et al. (2014), where all taxes, all costs and all parts, are considered, should enable taxpayers to achieve the greatest possible savings, seeking legal alternatives through tax avoidance to reduce tax burden. The goal of this paper is to identify through tax planning, the best tax regime to be adopted by the company in the machining industry, considering the Simples Nacional and Presumed Profit regimes. Since its establishment, the company has opted for the Simples Nacional regime and has activities in commerce, industry and provision of services. The paper included a descriptive research, of quantitative nature developed through documentar data and through the case study where the analysis of data for the period of the year 2019 was carried out, such as: Balance Sheet, DRE, DeSTDA and Defis. From the analysis and execution of the tax calculations considering the year

2019, taking into account the planning through the framework of the Scholes et al (2014), it was found that in relation to taxes and costs the Presumed Profit becomes more, costly, in this case, Simples Nacional is the most advantageous regime for the company.

Key-word: Tax planning, Simples Nacional, Presumed Profit, Tax Avoidance

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é o registro das informações contábeis em forma de relatórios que têm por objetivo fornecer informações econômicas e financeiras para cada grupo de usuários, auxiliando-os na tomada de decisões. (MARION, 2011). Pode-se observar que uma forma simples de registro e análise contábil não falta nem mesmo na empresa mais rudimentar. (IUDÍCIBUS, 2000)

Segundo Chagas (2013), a contabilidade é um conjunto de técnicas utilizadas para controle e interpretação das variações do patrimônio das organizações, e tem como relevância o fato de possibilitar aos empresários uma visão clara da sua vida financeira, fiscal e tributária, inclusive a contabilidade auxilia os administradores na tomada de decisões através da coleta e mensuração de dados. (MARION, 2006)

Como ramificação importante da contabilidade, a contabilidade tributária envolve a apuração de impostos, taxas e contribuições, e está ligada diretamente ao planejamento tributário, que nesta pesquisa será denominada como *Tax Avoidance*, termo derivado do planejamento contemporâneo de Scholes et al. (2014).

Calijuri (2009a) cita que para potencializar o valor da empresa, recomenda-se a utilização do Framework de Scholes *et. al* (2014) realizando a gestão tributária em três dimensões: todos os tributos, todos os custos e todas as partes.”

Para Fabretti & Fabretti (2014), o planejamento tributário deve possibilitar aos contribuintes uma maior economia possível, com o objetivo de reduzir os tributos, buscando alternativas lícitas para que a carga tributária seja menos onerosa.

Segundo o (IBPT) Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 33,4% do faturamento das organizações é destinado para o pagamento de tributos. Em 2017, foi realizado o último levantamento da quantidade de dias que se deve trabalhar no ano para se pagar impostos, apurando-se uma quantidade de 153 dias trabalhados. Do PIB (Produto Interno Bruto) 35,02% correspondem a impostos, desta forma, a escolha da melhor maneira de tributação passa a ser questão de sobrevivência, pois

caso contrário acarretará um elevado aumento dos custos na companhia. (NISHIOKA, 2010).

Por isso se faz necessário que a empresa realize um planejamento tributário para uma eficiência na elisão fiscal, pois Borges (2002) afirma que o planejamento tributário é uma técnica gerencial que tem como objetivo realizar projeções nas operações do mundo *Business* objetivando conhecer tanto as obrigações quanto os encargos tributários que fazem parte das alternativas legais, possibilitando adotar uma anulação, redução ou até um ônus fiscal.

O planejamento tributário é uma alternativa utilizada pelos administradores para minimizar os custos com tributos, fazendo com que a empresa contribua com os tributos necessários de forma lícita. É o processo de escolha de ação anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos. (MALKOWSKI, 2000).

Por ser uma forma legal de diminuir a carga tributária, o planejamento tributário exige, dos responsáveis pelas decisões estratégicas da organização, uma alta dose de conhecimento técnico e bom senso objetivando escolher alternativas lícitas menos onerosas para o contribuinte (OLIVEIRA, et al. 2005). Para isso, o projeto de pesquisa teve como problematização: qual o melhor regime tributário a ser adotado pela empresa do ramo de usinagem, baseado no framework de Scholes *et al* (2014) sobre *tax avoidance*, perante a análise dos sistemas fiscais brasileiros de apuração de impostos, Simples Nacional x Lucro Presumido?

Por meio da análise da tributação menos onerosa, espera-se que a companhia consiga auferir maiores lucros com menores alíquotas de tributos e custos, seguindo o arcabouço de Scholes *et al*. (2014). O planejamento tributário é importante para que a empresa continue com sua perpetuidade no mercado, sendo que no Brasil, como cita Costa (2017), existem três regimes de tributação, Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Desta forma, a empresa deve verificar em qual regime tributário melhor se enquadra procurando analisar todos os tributos, todos os custos e todas as partes.

Para a área acadêmica, que tem como intuito os exemplos para pesquisas futuras, o modelo utilizado neste artigo pode ser adotado por outras empresas do mesmo ramo.

O objetivo geral do presente artigo consiste em identificar por meio do planejamento tributário, perante a análise dos sistemas fiscais brasileiros de apuração

de impostos, qual o melhor regime tributário a ser adotado pela empresa do ramo de usinagem, considerando os regimes do Simples Nacional x Lucro Presumido. A fim de alcançar esse objetivo geral, foram propostos como objetivos específicos o levantamento de dados documentais, junto à contabilidade da empresa e a realização da análise por meio de uma simulação entre os regimes tributários Simples Nacional e Lucro Presumido, para identificar o regime menos oneroso.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Tax Avoidance*: todos os tributos, todos os custos e todas as partes

A literatura estabelece sobre os limites da legalidade de atividades que visem diminuir, adiar ou evitar o pagamento de tributos ("*tax avoidance*"), ou seja, compreendendo-se o que se pode e o que não se pode fazer neste campo, sob o ponto de vista da aprovação do governo (SHOLES *et al.*, 2014a).

O *tax avoidance* é definido por Hanlon e Heitzman (2010a), de forma ampla, como sendo qualquer alternativa que vise diminuir a tributação explícita de determinada entidade. Não se pode definir de forma universal o *tax avoidance*, o que é um desafio para os estudos na área. O termo pode ser interpretado de diferentes maneiras por diferentes pessoas. A falta de uma definição universalmente aceita não deve, no entanto, interromper os estudos sobre o assunto, ao contrário, quanto mais estudos forem feitos, maior a possibilidade de uma definição aceitável tomar forma.

Ainda de acordo com Hanlon e Heitzman (2010b, p. 139), "poucos estudos se propuseram a avaliar as consequências do *tax avoidance* às medidas de performance das organizações, sejam elas alcançadas pelas boas práticas de planejamento tributário lícito, ou mesmo por meios abusivos".

Para Slemrod (2004), *tax avoidance* é definido como ações lícitas que têm como intuito a diminuição das obrigações tributária. Já Chen et al. (2010) definem *tax avoidance* como o gerenciamento que visa a reduzir o lucro tributável por meio de ações de planejamento tributário, sejam essas lícitas, duvidosas ou mesmo ilícitas. Contudo, Tang (2011) define que o termo *tax avoidance* engloba a ideia de se explorar as incertezas das leis fiscais para intervir de forma legal no ônus tributário, incluindo-se qualquer procedimento de planejamento que os contribuintes utilizam para diminuir legalmente os pagamentos dos impostos.

Atwood *et. al.* (2010) aponta que *tax avoidance* e gerenciamento de resultados são como dois lados de uma mesma moeda, em que os gestores possuem incentivos para aumentar o lucro contábil e diminuir o lucro tributável.

Para tanto, surgiu o novo conceito sobre *tax avoidance*, trazido no campo da ciência pelo arcabouço de Scholes *et al.* (2014b) no qual deve-se sempre analisar por meio de um planejamento tributário em especial, elisão fiscal: “todos os tributos”, sejam explícitos e implícitos, “todos os custos” e “todas as partes” envolvidas nas atividades da empresa. Este *framework* supracitado, é muito utilizado nos Estados Unidos da América para desenvolver pesquisas empíricas, tanto que Shackelfort e Shevlin (2001), afirmam que qualquer que seja a evidência contrária a este paradigma é presumida como erro de medida ao especificar o modelo empírico.

A partir do arcabouço de Scholes *et al* (2014c) o conceito sobre eficiência, que na realidade era fragmentado, passou a ter uma avaliação em planejamento tributário de uma nova forma, ou seja, mais responsável e abrangente, sejam os tributos implícitos e explícitos, como também os custos relacionados, ainda que por estimativas. Desta forma, destaca-se que o tributo é apenas um dentre todos os demais custos de uma empresa que podem sofrer influências do planejamento tributário. A decisão de se adotar o *tax avoidance* depende das vantagens da economia tributária e dos custos envolvidos, que podem ser diretos, como os gastos para instituir estruturas fiscais complexas, incluindo pagamentos para consultores fiscais; e indiretos, como o aumento da possibilidade de percepção pelas autoridades tributárias e custos de reputação. (PIERK, 2016)

O planejamento tributário é definido como a atividade preventiva que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que o contribuinte irá praticar, o qual tem por intuito obter o máximo de economia fiscal possível, minimizando a carga tributária e pagando o valor certo devido por lei. (FABRETTI & FABRETTI, 2002)

Segundo Calijuri (2009b), o planejamento tributário como área para pesquisas nas Ciências Contábeis constitui-se em um campo fecundo, ou seja, muito produtivo, porém tem sido pouco aproveitado no Brasil. Inclusive as estratégias para diminuição da carga tributária elevam os custos em outras dimensões, o que pode levar a uma redução do lucro apurado nas demonstrações contábeis financeiras. A autora supracitada afirma que não basta reduzir apenas os tributos, é preciso avaliar todos os custos para que a organização alcance um lucro maior, pois, é importante para a empresa uma boa rentabilidade, não apenas pagar menos tributos.

Para que o planejamento seja considerado eficaz não se deve ter como foco apenas a redução do pagamento de tributos, mas uma associação de benefícios fiscais e os custos de obtenção desses benefícios, aperfeiçoando a atividade empresarial e fazendo com que a mesma cumpra com suas obrigações. (RANDOLPH e SEIDA, 2007) O planejamento tributário deve ser analisado como uma maneira de conduzir a atividade empresarial e estimular o próprio retorno do negócio, uma vez que pensar de forma diferente e simplesmente realizar a engenharia tributária para minimizar a carga a ser paga, é um pensamento incompleto da sua função. (SANTA e RESENDE, 2016)

2.2 O impacto da carga tributária brasileira

A carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo. Para Domingues (2000), denomina-se carga tributária o custo que o governo representa para a economia nacional com o seu funcionamento. Segundo estudo feito em anos anteriores pelo (IBPT) Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, o Brasil está no 14º lugar do ranking mundial entre os 33 países da (OCDE) Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (IBPT, 2010).

A alta carga tributária brasileira faz com que as empresas tenham um enorme custo com o pagamento de tributos obrigatórios por lei nas esferas federal, estadual e municipal. (SILVA, *et al.*, 2011a). Apesar do país não estar em primeiro lugar em relação à arrecadação de tributos, o Brasil pode ser considerado o país com menor retorno de benefícios para o cidadão em proporção à sua arrecadação tributária.

O Brasil cobra hoje de sua população um total de 63 tributos divididos entre impostos, taxas e contribuições. Segundo o (IBPT) Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação os contribuintes brasileiros em 2019 pagaram R\$ 1,8 trilhão em impostos de acordo com cálculo do Impostômetro, que foi criado em 2005 e é mantido pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP). O número de R\$ 1,8 trilhão corresponde ao total pago para União, estados e municípios na forma de impostos, taxas, multas e contribuições. (IBPT, 2019)

O sistema tributário brasileiro é composto por tributos sobre o patrimônio, a renda, as operações financeiras e sobre o consumo. A Constituição Federal (CF) é responsável por definir o modelo que confere à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a competência de criar e cobrar os impostos (art. 153 a 155 CF).

Gassen, D´Araújo e Paulino (2013) afirmam que a matriz tributária do Brasil é uma estrutura impositiva e que as pessoas com baixa capacidade contributiva são as que mais sofrem com os encargos. Nesse sentido, Varsano *et al.* (1998, p. 21) esclarecem:

O nível da carga tributária não é, contudo, um conceito absoluto: uma mesma carga tributária, medida pela relação percentual entre a arrecadação e o PIB, pode ser baixa para uma sociedade e excessiva para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens.

A carga tributária brasileira tem aumentado durante os últimos anos em relação ao PIB (Produto Interno Bruto), atingindo um percentual de 32,38% em 2016, 32,43% em 2017 e 33,26% em 2018 segundo a Receita Federal do Brasil. Crepaldi (2012a) afirma que a carga tributária para um agente econômico - uma associação ou cooperativa, empresa ou instituição financeira - é uma questão de custo tributário, sendo uma obrigação que precisa ser reduzida para uma máxima lucratividade do empreendimento.

No desejo de arrecadar cada vez mais, por causa do aumento das despesas e da necessidade de investimentos públicos, os governos tem elevando a carga tributária e adotado mecanismos de cruzamento de dados através de meios eletrônicos, dificultando qualquer esforço de sonegação e reduzindo a inadimplências. (LIMA e RESENDE, 2019)

Martinez, Ribeiro e Funchal (2015), reconhecem que o propósito da gestão tributária é diminuir o custo com tributos, com o objetivo de potencializar o valor de mercado e aumentar o desempenho das organizações.

A alta carga tributária promove o fechamento de muitas empresas, por ser uma das maiores dificuldades de sobrevivência delas. Diante disso, surge a necessidade de planejar uma economia tributária de maneira lícita, respeitando a lei de forma integral para que seja possível então, diminuir os valores relacionados à carga tributária para que as organizações consigam sobreviver. (CAMPOS, 2016). Isto é possível através de lacunas existentes na lei, que proporciona a realização dessa operação da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem discordar da lei. (FABRETTI e FABRETTI, 2011). Essas lacunas existentes na lei para reduzir a carga tributária são chamadas de elisão fiscal, que é a forma lícita e evasão fiscal, é a forma ilícita.

Conforme Fabretti (2005, p. 153):

A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou lacuna da lei denomina-se Elisão Fiscal. A elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei.

No Brasil, para lidar com o planejamento tributário é necessário definir os limites da licitude ou da ilicitude, mediante a definição de elisão fiscal e evasão fiscal estabelecidos pela legislação tributária brasileira. (RAMOS E MARTINEZ, 2018)

A elisão fiscal é bastante utilizada pelas organizações que desejam diminuir impostos sobre o faturamento e aumentar os resultados financeiros. Crepaldi (2012b) afirma que a lei admite a elisão fiscal com o objetivo de alcançar um impacto reduzindo a tributação. Enquanto isso, a evasão fiscal é quando o contribuinte utiliza de métodos ilícitos, também chamada de “sonegação fiscal ou fraude”. Entende-se que a sonegação fiscal não é apenas o não pagamento do tributo, mas também utilizar de meios ilícitos para a não quitação.

Sendo assim, Lennox, Lisowsky e Pittman (2013) explicam que quando as práticas de uma empresa são excessivamente agressivas tributariamente, excedendo os limites da legalidade, são chamadas de evasão fiscal. São considerados como métodos ilícitos: evitar o pagamento dos tributos, emissão de declarações falsas, elaborar documentos com informações distorcidas ou falsas, falta de emissão de nota fiscal, lançamentos contábeis de despesas inexistentes, etc.

Alves (2003) explica sobre a distinção entre elisão e evasão fiscal e destaca que possuem certos pontos semelhantes, pois ambos buscam meios para minimizar ou anular a carga tributária. Para o autor supracitado, a diferença entre a elisão e evasão fiscal se dá em virtude de que na primeira utiliza-se de meios lícitos, enquanto a segunda utiliza-se de procedimentos ilícitos.

Para Lanis e Richardson (2012), os tributos são um fator de motivação em decisões empresariais, e procedimentos que visam diminuir-los por meio de práticas de elisão estão se tornando cada vez mais comuns nas organizações. Pêgas (2006a) cita que os tributos são classificados em diretos e indiretos. Os diretos são aqueles que estão relacionados de forma pessoal ou direta com o fato gerador. Os indiretos são aqueles que incidem sobre a produção, circulação de mercadorias e sobre os

serviços, podendo ser classificado como tributo sobre o consumo, por ser repassado para o preço final de produtos ou serviços.

2.3 Regimes de tributação

No Brasil existem três principais formas de tributação, são elas: Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional, cada uma delas com suas características, e cabe aos empresários definir qual a melhor forma de tributação para sua empresa, em que ela alcance uma maior elisão fiscal. (SEBRAE).

A empresa deste estudo é optante pelo Simples Nacional e se divide em três atividades, são elas: comércio, indústria e prestação de serviços, por isso serão utilizadas as tabelas dos anexos I do comércio, II da indústria e III da prestação de serviço.

2.3.1 Simples Nacional

O Simples Nacional é uma forma unificada de pagamento de diversos impostos e contribuições. Incluído em 05/12/1996, através da lei 9.317/96, o Simples constituindo um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte. Para essas empresas, em geral, o Simples Nacional é mais vantajoso, pois possui uma carga tributária menos onerosa. (FABRETTI, 2003)

Foi aprovada em 14/12/2006 a Lei Complementar nº. 123 que institui o Simples Nacional, passando a incluir o recolhimento do ICMS e do ISS, além dos tributos que já tinham pagamento unificado na versão anterior. Pode-se citar, dentre os benefícios existentes na LC nº 123/2006, além da unificação da arrecadação de tributos e contribuições, a desburocratização nos procedimentos de abertura e fechamento de empresas; concessão de tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte nos processos de licitações públicas; simplificação das relações de trabalho e estímulo ao crédito e à capitalização.

Poderão optar pelo Simples Nacional todas as demais instituições destinadas exclusivamente à prestação de outros serviços, desde que não desempenhe atividades que sejam vedadas pelo art. 17 da LC nº. 123/2006, tais como: que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia,

gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*asset management*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); que tenha sócio domiciliado no exterior; de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa; que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros; dentre outros, e não incorram em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta mesma Lei Complementar.

Segundo Silva *et al.* (2011b) deve-se observar as regras de impedimento quanto às atividades e aos percentuais de recolhimento, conforme o faturamento acumulado nos últimos 12 meses. Nesse regime, vários impostos (PIS/PASEP, COFINS, ICMS, ISS, IPI) são pagos através de uma única guia denominada de Declaração Anual do Simples Nacional (DAS), o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), estão incluídos também nesta mesma guia e são calculados sobre o faturamento.

Inclui-se também no Simples Nacional o recolhimento da Contribuição Patronal Previdenciária (CCP) de obrigação do empregador sobre a folha de salários e remunerações pagas a terceiros, administradores, titulares ou sócios. A contribuição previdenciária devida pelas organizações enquadradas no anexo IV da LC nº. 128/2008 será recolhida separadamente, conforme aplicação das normas às demais pessoas jurídicas. (SILVA *et al.*, 2011c).

Todos os estados e municípios devem participar obrigatoriamente do Simples Nacional. Porém, dependendo da participação de cada estado no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, poderão ser usados pelos estados limites diferenciados de receita bruta de Empresas de Pequeno Porte (EPP), sublimites, para fim de recolhimento do ICMS ou do ISS. O sublimite utilizado por um estado aplica-se obrigatoriamente ao recolhimento do ISS dos municípios nele localizados. As empresas que possuírem dívidas com o Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS) ou com as Fazendas Públicas federal, estadual ou municipal, sem que a exigibilidade esteja interrompida, não poderão escolher o regime do Simples Nacional. (SILVA, 2009a)

Silva (2009b) explica que para o cálculo do Simples Nacional, as empresas que possuem uma única atividade, deverão identificar na tabela de alíquotas o percentual correspondente à atividade exercida. Porém, para as empresas que exercem atividades diversas deve-se destacar as receitas obtidas, de acordo com o que abrange cada tabela de alíquotas. Sendo que para localizar a faixa de receita bruta na tabela de alíquotas é utilizada a soma dos faturamentos das diversas atividades nos últimos 12 meses.

As empresas do comércio no regime do Simples Nacional devem recolher seus impostos conforme receita bruta de acordo com a alíquota da tabela 1.

Tabela 1a: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Fonte: Anexo I da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006

Tabela 1b: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-

Fonte: Anexo I da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006

No Simples Nacional a alíquota das empresas comerciais, conforme pode-se observar na tabela 1b, em todas as faixas de faturamento bruto acumulado dos últimos 12 meses, é composta pela soma de todos os impostos federais e estaduais dos estabelecimentos comerciais, incluindo a carga previdenciária. (SILVA, 2009c)

A base de cálculo que estabelece o valor que deve ser pago mensalmente pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional é representada pela receita bruta total mensal, e caso as empresas possuam filiais, deve-se considerar a soma das receitas de todos os estabelecimentos. (SANTOS, 2009). A tabela 2 refere-se a empresas no regime do Simples Nacional que exercem a atividade industriais.

Tabela 2a: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Industria

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Fonte: Anexo I da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006

Tabela 2b: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Industria

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	IPI	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	-

Fonte: Anexo II da lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

Nesta tabela pode-se observar as alíquotas do Simples Nacional em relação às atividades industriais em todas as faixas de faturamento. Nelas estão incluídos todos os impostos federais e estaduais e carga previdenciária também existentes na tabela 1, sendo diferenciada com a adição da alíquota do IPI, que só é devido pelas empresas industriais.

A prestação de serviços refere-se à tabela 3 do Simples Nacional utilizada por empresas que exercem a atividade de locações de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar.

Tabela 3a: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviço

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	–
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

Fonte: Anexo III da lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

Tabela 3b: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviço

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS (*)
1ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	14,05%	3,05%	43,40%	32,00%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50% (*)
6ª Faixa	35,00%	15,00%	16,03%	3,47%	30,50%	–

(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:

	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
5ª Faixa, com Alíquota efetiva superior a 14,92537%	Alíquota efetiva - 5% x 6,02%	Alíquota efetiva - 5% x 5,26%	Alíquota efetiva - 5% x 19,28%	Alíquota efetiva - 5% x 4,18%	Alíquota efetiva - 5% x 65,26%	Percentual de ISS fixo em 5%

Fonte: Anexo III da lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

Nas alíquotas da Tabela 3 do Simples Nacional em todas as faixas de faturamento, também estão inclusos todos os impostos federais, estaduais e municipais, incluindo a carga previdenciária devidos pelas empresas de serviços de instalação, de reparos e de manutenção, considerando ainda agências de viagens, escritórios de contabilidade, academias, laboratórios, empresas de medicina e odontologia, tornando a amplitude dos tributos favoráveis a essas empresas, no aspecto de simplificação da apuração e do recolhimento. (LEI COMPLEMENTAR nº. 123/2006)

2.3.2 Lucro Presumido

A tributação pelo Lucro Presumido é regulamentada conforme a Resolução do Imposto de Renda (RIR/99), sendo uma forma de tributação simplificada para determinar a base de cálculo do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) destinada as pessoas jurídicas que não estiveram obrigadas a apuração do Lucro Real. (YOUNG, 2007)

De acordo com o Art. 13 da Lei 9.718/98:

As empresas que podem optar para ingressar neste regime são aquelas que possuem uma receita bruta igual ou inferior à R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) no ano-calendário anterior ou à R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior. Optando por este regime de tributação ele será formalizado a partir do momento em que houver o pagamento, ou seja, o recolhimento da primeira ou única quota trimestral de apuração do imposto de renda.

Segundo Andrade Filho (2005), o Lucro Presumido tem a base de cálculo estabelecida pela utilização de um percentual sobre o montante da receita bruta

decorrente da venda de mercadorias e de prestação de serviços e adicionado de outras receitas e ganhos de capital, apurados na forma da lei.

O Lucro Presumido é uma forma de tributação que faz uma presunção do valor do lucro líquido da empresa para que se possam utilizar as alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). (SILVA, 2009d).

Oliveira (2009) define o lucro presumido como sendo o valor determinado pela utilização de percentuais variáveis, conforme o ramo de atividade da empresa sobre a receita bruta auferida em cada trimestre.

A opção do Lucro Presumido somente será realizada com o recolhimento do primeiro tributo do ano, uma vez recolhido o IR com a opção do lucro presumido, não há como alterar a forma de tributação ficando a empresa sujeita e recolher o IR e CSLL em todo ano-calendário. O cálculo do lucro presumido deve ser realizado trimestralmente, em que a empresa poderá efetuar apenas quatro recolhimentos durante o ano e o recolhimento do imposto deverá acontecer no último dia útil do trimestre, sendo esta a data de vencimento. A definição da base de cálculo do imposto de renda (IR) e da contribuição social (CSLL) é representada por um percentual específico sobre a receita de acordo com a atividade que o contribuinte exerce. (PÊGAS, 2006b)

Tabela 4 – Presunção do IR e CSLL para Lucro Presumido

ATIVIDADE	IRPJ		CSLL
	%	Receita anual até R\$ 120.000,00*	%
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, GLP e gás natural veicular	1,6	-	12,0
Venda de Lubrificantes	8,0	-	12,0
Venda de Mercadorias	8,0	-	12,0
Venda de produtos industrializados	8,0	-	12,0
Industrialização por Encomenda**	8,0	-	12,0
Atividade Rural	8,0	-	12,0
Sobre a receita bruta dos serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e	8,0	-	12,0

citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa (art. 29, Lei 11.727/2008)			
Serviços de Fisioterapia (art. 29, Lei 11.727/2008)	8,0	-	12,0
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou aplicação parcial de materiais	32,0	16,0	32,0
Construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução (Solução de Consulta nº 54, de 11 de Julho de 2011)	8,0	-	12,0
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	8,0	-	12,0
Serviços de transporte de cargas	8,0	-	12,0
Serviços de transporte de passageiros	16,0	-	12,0
Prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada, inclusive escolas	32,0	-	32,0
Intermediação de negócios, inclusive corretagem (seguros, imóveis, dentre outros) e as de representação comercial	32,0	16,0	32,0
Compra e venda de veículos usados (muito embora, trate-se de uma comercialização, para fins fiscais, equipara-se a operação de consignação, conforme art. 5º da Lei nº 9.716 de 1998).	32,0	16,0	32,0
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, e móveis.	32,0	16,0	32,0
Prestação de serviços de gráfica, com ou sem fornecimento de material, em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial	32,0	16,0	32,0
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio (AD COSIT nº 16/2000)	32,0	16,0	32,0

* Verificar condições no item 4.2 para utilizar o percentual de redução de 16% para o IRPJ.

** Verificar condições do item 4.1. letra "b".

Fonte: ECONET. Boletim Imposto de Renda Nº 16 - Agosto/2011 – 2ª Quinzena

Pelo regime do Lucro Presumido, além do IRPJ e da CSLL que varia conforme a atividade e são recolhidos trimestralmente aos cofres federais, deve-se recolher mensalmente o PIS/PASEP e CONFINS sendo a base de cálculo o faturamento do mês, correspondente a receita bruta, utilizando as alíquotas de 0,65% para PIS/PASEP e 3% COFINS. (YOUNG, 2006).

3. METODOLOGIA

O presente artigo consistiu em um estudo de caso de uma empresa do ramo de usinagem, onde ocorreu uma análise entre os regimes Simples Nacional e o Lucro Presumido. Para esta pesquisa foram utilizados dados contábeis da empresa referente ao período de 2019, tais como: Balanço Patrimonial, (DRE) Demonstração do Resultado do Exercício mensais, (DeSTDA) Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação e (Defis) Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais.

Atualmente a empresa está enquadrada no regime Simples Nacional, com o decorrer da pesquisa foi analisada se esta é a melhor opção, pois a mesma se divide em três atividades sendo, comércio, indústria e prestação de serviços. As análises foram realizadas através de tabelas e de dados por meio de uma estatística descritiva.

O artigo contemplou uma pesquisa descritiva, de natureza quantitativa desenvolvida através de dados documentais e por meio do estudo de caso. Para Gil (2010), as pesquisas classificadas como descritivas tem como propósito a apresentação de determinadas características de uma população. Podendo ser elaboradas também com a objetivo de identificar possíveis relações entre variáveis. Já segundo Andrade (2009), na pesquisa descritiva ocorre a observação, registro, análise e interpretação dos fatos, sem que haja interferência do pesquisador, sendo, portanto, estudados, mas não manipulados.

De acordo com Richardson (1999), a abordagem quantitativa é caracterizada pela utilização da quantificação tanto nas modalidades de coleta de dados, quanto no tratamento deles por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complicadas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc. Exprime o propósito de garantir a exatidão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto à inferência.

A técnica documental utiliza-se de documentos originais que ainda não receberam intervenção de forma analítica por nenhum autor. [...] é uma das técnicas imprescindíveis para a pesquisa em ciências sociais e humanas (HELDER, 2006)

O estudo de caso refere-se a uma pesquisa aprofundada de determinado caso ou grupo humano, considerando todos os seus elementos. Entretanto, é limitado por se restringir a um único caso, não podendo ser generalizado. (LAKATOS, 2004). Já Yin (2002), observa que o estudo de caso permite uma apuração para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real - tais como ciclos de vida individuais, procedimentos organizacionais, administrativos, modificações ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e maturação de alguns setores. Beuren (2003) cita que o estudo de caso é a pesquisa que evidencia o estudo concentrado de um único caso. Este estudo é escolhido pelos pesquisadores que desejam adquirir mais conhecimento a respeito de determinado caso específico

Nascimento (2012), explica que a função do estudo de caso é esclarecer de forma sistemática como os fatos acontecem no ambiente social, sendo sustentado por um conjunto de variáveis. Esse estudo consiste em um estudo real, que ocorreu no passado e que já foi analisado e que servirá de base para estudos futuros.

3.1 Estudo de Caso

O estudo de caso foi realizado em uma empresa que atua no ramo de usinagem localizada em Patos de Minas, Minas Gerais, e possui atividades de comércio, indústria e prestação de serviços.

A empresa iniciou suas atividades em 9 de abril de 2002, sendo uma sociedade empresária limitada e possuindo dois sócios. Desde a sua constituição, ela recolhe seus tributos baseada no regime tributário do Simples Nacional.

Com base em dados contábeis da empresa e tabelas, foi realizada uma análise dos regimes Simples Nacional x Lucro Presumido para saber se o atual regime que a empresa se enquadra continua sendo a opção menos onerosa para ela. Para a análise e para a realização dos cálculos foi utilizado o faturamento referente ao ano de 2019.

4. DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

A literatura estabelece sobre os limites da legalidade de atividades que visem diminuir, adiar ou evitar o pagamento de tributos, ou seja, compreendendo-se o que se pode e o que não se pode fazer neste campo, sob o ponto de vista da aprovação do governo (SCHOLES *et al.*, 2014a).

Martinez, Ribeiro e Funchal (2015) e Machado (2011) reconhecem que o propósito da gestão tributária é diminuir o custo com tributos, com o objetivo de potencializar o valor de mercado e aumentar o desempenho das organizações.

Diante disto, realizou-se um planejamento tributário (*tax avoidance*), através do *framework* de Scholes *et al* (2014), considerando todos os tributos (federais, estaduais e municipais), todos os custos e todas as partes.

Por meio de dados documentais foram elaborados os cálculos da carga tributária do Simples Nacional e do Lucro Presumido, comparando os resultados obtidos a fim de concluir qual o melhor regime de tributação para a empresa, considerando o ano de 2019.

4.1 Todos os tributos

4.1.1 Apuração do Simples Nacional

A tabela 5 representa os valores apurados referentes aos tributos no regime do Simples Nacional. Para apuração do Simples Nacional foi considerado o valor do faturamento mensal referente ao ano de 2019, sendo obtidos os seguintes resultados, conforme demonstrados na tabela 5 abaixo:

Tabela 5- Valores dos tributos no Simples Nacional

MESES	SIMPLES
JAN	R\$ 7.916,38
FEV	R\$ 5.459,59
MAR	R\$ 3.655,69
ABR	R\$ 7.767,54
MAI	R\$ 10.090,15
JUN	R\$ 5.530,47
JUL	R\$ 6.622,25
AGO	R\$ 6.647,22
SET	R\$ 6.661,56
OUT	R\$ 9.805,89

NOV	R\$	7.313,54
DEZ	R\$	7.228,80
TOTAL	R\$	84.699,08

Na tabela 5 pode-se observar o total dos valores apurados de Simples Nacional referentes a cada mês do ano de 2019, em que ocorreu uma variação nos valores do Simples devido ao fato do valor do faturamento mensal também ter variado. Os cálculos foram realizados com base nas alíquotas de cada tributo que incidem sobre esse regime em relação as três atividades que a empresa possui: comércio, indústria e prestação de serviços.

O Simples Nacional é uma forma unificada de pagamento de diversos impostos e contribuições. Incluído em 05/12/1996, através da lei 9.317/96, o Simples constituindo um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e as empresas de pequeno porte. Nesse regime, vários impostos (PIS/PASEP, COFINS, ICMS, ISS, IPI) são pagos através de uma única guia denominada de Declaração Anual do Simples Nacional (DAS), o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) estão incluídos também nesta mesma guia e são calculados sobre o faturamento.

4.1.2 Apuração do Lucro Presumido

A tabela 6 demonstra os valores referente à apuração dos tributos federais no regime do Lucro Presumido.

Tabela 6- Apuração dos tributos federais do Lucro Presumido

MESES	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	TOTAL
JAN	R\$ 462,96	R\$ 2.136,75	R\$ 4.273,50	R\$ 1.755,30	R\$ 8.628,51
FEV	R\$ 332,52	R\$ 1.534,70	R\$ 3.069,41	R\$ 1.147,78	R\$ 6.084,41
MAR	R\$ 236,65	R\$ 1.092,21	R\$ 2.184,41	R\$ 775,79	R\$ 4.289,06
ABR	R\$ 519,98	R\$ 2.399,93	R\$ 2.398,55	R\$ 1.679,29	R\$ 6.997,75
MAI	R\$ 693,06	R\$ 3.198,77	R\$ 2.084,11	R\$ 1.681,81	R\$ 7.657,75
JUN	R\$ 437,36	R\$ 2.018,59	R\$ 1.347,52	R\$ 1.077,48	R\$ 4.880,95
JUL	R\$ 391,60	R\$ 1.807,38	R\$ 1.949,12	R\$ 1.336,04	R\$ 5.484,14
AGO	R\$ 365,65	R\$ 1.687,62	R\$ 1.845,83	R\$ 1.260,44	R\$ 5.159,54
SET	R\$ 398,50	R\$ 1.839,22	R\$ 1.832,35	R\$ 1.284,02	R\$ 5.354,09
OUT	R\$ 525,35	R\$ 2.424,69	R\$ 3.013,43	R\$ 1.991,65	R\$ 7.955,12
NOV	R\$ 369,15	R\$ 1.703,78	R\$ 2.119,81	R\$ 1.400,67	R\$ 5.593,41

DEZ	R\$ 317,98	R\$ 1.467,62	R\$ 1.815,32	R\$ 1.201,18	R\$ 4.802,10
TOTAL					R\$ 72.886,83

Para a apuração do Lucro Presumido, utilizou-se como base de cálculo o faturamento do ano de 2019 e, sobre o faturamento, foi aplicada a alíquota do PIS de 0,65% e da COFINS de 3,00%.

No cálculo do IRPJ e CSLL levou-se em consideração as alíquotas de presunção para a base de cálculo de 32%, e depois utilizada a alíquota de 15% para o IRPJ e 9% para a CSLL. A apuração do IRPJ e CSLL ocorreu mensalmente, conforme demonstrado na tabela 6, porém, o recolhimento acontece trimestralmente no último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre.

O Lucro Presumido é uma forma de tributação que faz uma presunção do valor do lucro líquido da empresa para que se possa utilizar as alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A tabela 6 demonstra os valores apurados referentes aos tributos federais no Lucro Presumido.

A opção do Lucro Presumido somente será realizada com o recolhimento do primeiro tributo do ano, que uma vez recolhido o IR com a opção do lucro presumido, não há como alterar a forma de tributação, ficando a empresa sujeita e recolher o IR e CSLL em todo ano-calendário. O cálculo do lucro presumido deve ser realizado trimestralmente, em que a empresa poderá efetuar apenas quatro recolhimentos durante o ano, e o recolhimento do imposto deverá acontecer no último dia útil do trimestre, sendo esta a data de vencimento

Na tabela 7 abaixo, observa-se os valores referentes ao cálculo de antecipação de ICMS nos regimes do Simples Nacional x Lucro Presumido.

Tabela 7- Antecipação de ICMS Simples Nacional x Lucro Presumido

ANO	ICMS - SIMPLES	ICMS-LUCRO PRESUMIDO	VARIAÇÃO
2019	R\$ 7.993,20	R\$ 15.799,92	R\$ 7.806,72

A antecipação de ICMS é um imposto que ocorre entre operações interestaduais. Diante da análise, foi apurado um valor de R\$ 7.993,20 para o Simples Nacional e R\$ 15.799,02 para o Lucro Presumido, apresentado uma variação de R\$ 7.806,72 entre os dois regimes.

A tabela 8 representa a apuração do ISS que é um imposto municipal.

Tabela 8- Apuração do ISS

MESES	ISS	
JAN	R\$	881,96
FEV	R\$	507,96
MAR	R\$	315,88
ABR	R\$	665,88
MAI	R\$	269,29
JUN	R\$	187,90
JUL	R\$	580,79
AGO	R\$	556,68
SET	R\$	507,08
OUT	R\$	1.000,60
NOV	R\$	704,40
DEZ	R\$	600,84
TOTAL	R\$	6.779,26

Para o cálculo do ISS, aplicou-se a alíquota de 2%. Cada município determina suas alíquotas, sendo a do município de Patos de Minas, Minas Gerais, 2% para prestação de serviços, como representado na tabela 8. O valor de apuração do ISS em relação aos 12 meses do ano de 2019 foi de R\$ 6.779,26.

Foi aprovada em 14/12/2006 a Lei Complementar nº. 123 que institui o Simples Nacional, passando a incluir no DAS o recolhimento do ICMS e do ISS, além dos tributos que já tinham pagamento unificado na versão anterior.

4.1.3 Comparação dos tributos federais no Simples Nacional x Lucro Presumido

A partir das análises realizadas nos dois regimes de tributação abordados neste artigo, elaborou-se a tabela 9 a seguir, referente a comparação dos tributos federais do ano de 2019.

Tabela 9- Comparação dos Regimes Tributários: âmbito federal

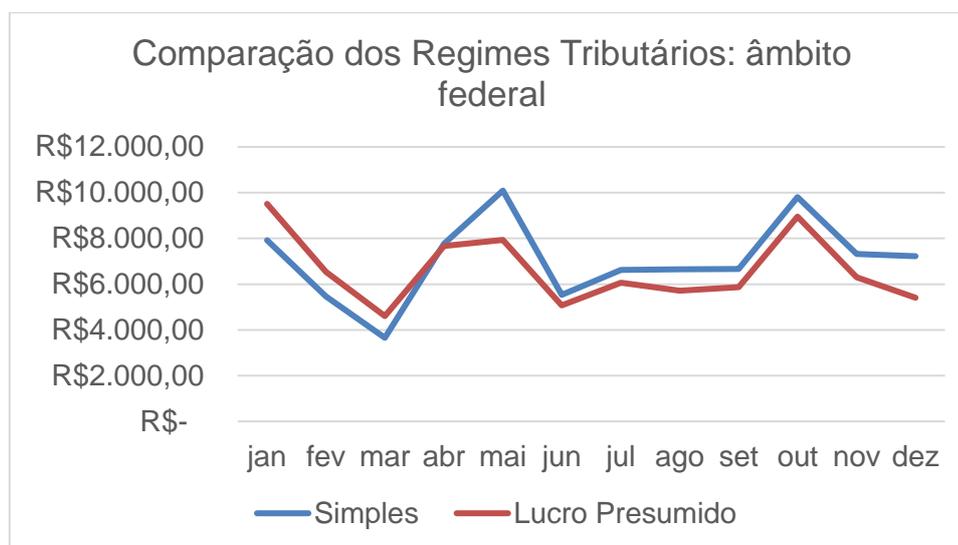
MESES	SIMPLES		UCRO PRESUMIDO	
JAN	R\$	7.916,38	R\$	9.510,47
FEV	R\$	5.459,59	R\$	6.532,97
MAR	R\$	3.655,69	R\$	4.604,94

ABR	R\$ 7.767,54	R\$ 7.663,63
MAI	R\$ 10.090,15	R\$ 7.927,04
JUN	R\$ 5.530,47	R\$ 5.068,85
JUL	R\$ 6.622,25	R\$ 6.064,93
AGO	R\$ 6.647,22	R\$ 5.716,92
SET	R\$ 6.661,56	R\$ 5.861,17
OUT	R\$ 9.805,89	R\$ 8.955,72
NOV	R\$ 7.313,54	R\$ 6.297,81
DEZ	R\$ 7.228,80	R\$ 5.402,94
TOTAL	R\$ 84.699,08	R\$ 79.607,39

A tabela 9 acima está representando uma variação dos valores dos tributos federais em relação ao Simples Nacional x Lucro Presumido, em que foi realizada uma comparação entre os dois regimes obtendo-se uma maior onerosidade nos valores referente ao Simples Nacional, chegando a um total anual de R\$ 84.699,08, enquanto que no Lucro Presumido seria de R\$ 79.607,39.

Silva et al. (2011) cita que a alta carga tributária brasileira faz com que as empresas tenham um enorme custo com o pagamento de tributos obrigatórios por lei nas esferas federal, estadual e municipal.

Gráfico 1- Comparação dos tributos federais



Para uma maior visibilidade, foi demonstrado através do gráfico 1 a variação dos valores dos tributos federais, também representado na tabela 9, em relação ao Simples Nacional x Lucro Presumido.

4.2 Todos os custos

Nesta parte, em que são levados em conta todos os custos, foram analisados os encargos da folha de pagamento conforme a tabela 10.

Tabela10- Comparação das folhas de pagamento

MESES	SALÁRIO	SIMPLES	LUCRO PRESUMIDO	VARIAÇÃO
JAN	R\$ 9.320,20	R\$ 745,62	R\$ 2.684,22	R\$ 1.938,60
FEV	R\$ 8.099,81	R\$ 647,98	R\$ 2.332,75	R\$ 1.684,76
MAR	R\$ 8.004,41	R\$ 640,35	R\$ 2.305,27	R\$ 1.664,92
ABR	R\$ 10.567,61	R\$ 845,41	R\$ 3.043,47	R\$ 2.198,06
MAI	R\$ 11.732,51	R\$ 938,60	R\$ 3.378,96	R\$ 2.440,36
JUN	R\$ 10.264,49	R\$ 821,16	R\$ 2.956,17	R\$ 2.135,01
JUL	R\$ 10.778,76	R\$ 862,30	R\$ 3.104,28	R\$ 2.241,98
AGO	R\$ 17.378,09	R\$ 1.390,25	R\$ 5.004,89	R\$ 3.614,64
SET	R\$ 12.143,71	R\$ 971,50	R\$ 3.497,39	R\$ 2.525,89
OUT	R\$ 12.292,83	R\$ 983,43	R\$ 3.540,34	R\$ 2.556,91
NOV	R\$ 20.313,96	R\$ 1.625,12	R\$ 5.850,42	R\$ 4.225,30
DEZ	R\$ 15.118,90	R\$ 1.209,51	R\$ 4.354,24	R\$ 3.144,73
TOTAL	R\$ 146.015,28	R\$ 11.681,22	R\$ 42.052,40	R\$ 30.371,18

Com relação à folha de pagamento, pode-se observar na tabela 10 os valores das variações entre os dois regimes. No Lucro Presumido, os valores dos encargos trabalhistas foram mais onerosos do que no Simples Nacional, obtendo-se uma variação no valor de R\$ 30.371,18.

No Simples Nacional segundo Silva et al. (2011), o recolhimento da Contribuição Patronal Previdenciária (CCP) de obrigação do empregador sobre a folha de salários e remunerações pagas a terceiros, administradores, titulares ou sócios já estão inclusas no DAS. A contribuição previdenciária devida pelas organizações enquadradas no anexo IV da LC nº. 128/2008 será recolhida separadamente, conforme aplicação das normas às demais pessoas jurídicas.

Gráfico 2- Comparação dos encargos sobre a folha de pagamento



O gráfico 2 também mostra essa variação dos encargos sobre a folha de pagamento de uma forma mais visível, pois nota-se que a linha verde, referente ao Lucro Presumido, está mais elevada do que a vermelha, representada pelo Simples Nacional.

Dentro dos encargos com a folha de pagamento no regime do Lucro Presumido estão inseridos os valores de 20% referente ao INSS Patronal; 3% de RAT; 5,8% de Terceiros (Sest, Senac, etc.) chegando a um percentual de 28.8% a mais com relação ao Simples Nacional.

4.3 Todas as partes

A tabela 11 demonstra os valores do faturamento anual referente o percentual de clientes de grande, médio e pequeno porte.

Tabela11- Valores do faturamento anual referente à porcentagem por clientes

CLIENTES	FATURAMENTO ANUAL (R\$)	PORCETAGEM SOBRE FATURAMENTO ANUAL (%)	VALOR ANUAL DO FATURAMENTO POR CLIENTE (R\$)
GRANDE PORTE	R\$ 881.301,62	80%	R\$705.041,30
PEQUENO E MÉDIO PORTE	R\$ 881.301,62	20%	R\$176.260,32

A empresa trabalha com 80% dos seus clientes considerados de grande porte, sendo assim, o seu faturamento maior é em relação a esses clientes. No ano de 2019 o faturamento anual da empresa foi de R\$ 881.301,62.

A tabela 11 representa os valores referente aos percentuais sobre o faturamento anual por classificação de clientes, sendo o valor maior de R\$ 705.041,30 dos clientes considerados de grande porte e o valor menor de R\$ 176.206,32 dos clientes de pequeno e médio porte.

Quando uma empresa é optante pelo regime do Lucro Presumido, ela gera um crédito de ICMS, sendo vantajoso para seus clientes devido ao fato de poderem utilizar este crédito para abaterem nas suas vendas o imposto pago na aquisição de produtos, mercadorias e serviços. Outra vantagem seria pelo fato de a empresa ter 20% dos seus produtos de revenda como monofásicos, sendo isentos de PIS e COFINS.

Para Fabretti e Fabretti (2002), o planejamento tributário é a atividade preventiva que estuda *a priori* dos atos e negócios jurídicos que o contribuinte irá praticar, o qual tem por intuito obter o máximo de economia fiscal possível, minimizando a carga tributária e pagando o valor certo devido por lei.

Portanto, a partir de um planejamento tributário realizado com base no framework de Scholes *et al* (2014), analisando-se os dados do ano de 2019, o regime do Simples Nacional continua sendo o mais vantajoso para a empresa, devido aos tributos e aos custos terem sido mais onerosos no Lucro Presumido. Embora todas as partes apresentem mais vantagem pelo fato de gerar crédito de ICMS e todos os tributos, em relação à isenção de PIS e COFINS, não foi o suficiente para que a empresa se tornasse optante pelo Lucro Presumido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A alta carga tributária brasileira faz com que as empresas tenham um enorme custo com o pagamento de tributos obrigatórios por lei nas esferas federal, estadual e municipal. (SILVA, *et al.*, 2011). Em função disso, os empresários necessitam de ferramentas para a redução destes custos, pois é sabido que a escolha do regime de tributação adequado possibilita uma maior economia. Para que isto aconteça é necessário que seja feito um planejamento tributário, objetivando encontrar alternativas, como a elisão fiscal, que é uma maneira lícita de diminuir os tributos e maximizar seus lucros.

Neste estudo realizou-se, por meio do *framework* de Scholes *et al* (2014), um planejamento tributário em que se considerou todos os tributos, todos os custos e todas as partes. Calijuri (2009), afirma que não basta reduzir apenas os tributos, é

preciso avaliar todos os custos para que a organização alcance um lucro maior, pois, é importante para a empresa uma boa rentabilidade, não apenas pagar menos tributos. Para a autora supracitada, o planejamento tributário como área para pesquisas nas Ciências Contábeis constitui-se em um campo fecundo, porém tem sido pouco aproveitado no Brasil.

O presente artigo teve como objetivo a análise da apuração dos impostos nos regimes do Simples Nacional e Lucro Presumido, identificando qual regime de tributação seria a melhor opção para a empresa considerando os dados do ano de 2019, visando diminuir a carga tributária incidente.

Foram analisados os tributos incidentes sobre o faturamento da empresa, e sobre a folha de pagamento, fazendo-se uma comparação entre os dois regimes para identificar o menos oneroso.

A partir das análises e da execução dos cálculos dos tributos, constatou-se que, em relação aos tributos e aos custos o Lucro Presumido, se torna menos vantajoso, embora ele seja mais compensatório em relação aos impostos federais, no âmbito estadual os valores pagos de ICMS foram maiores com relação aos Simples Nacional.

Verificou-se que considerando os custos, os encargos sobre a folha de pagamento também foram mais onerosos no Lucro Presumido, sendo um percentual de 28,8% a mais com relação ao Simples Nacional, que é somente de 8% do FGTS de responsabilidade do empregador.

Já em relação a todas as partes, a empresa trabalha com 80% dos seus clientes considerado de grande porte e, neste caso, seria vantajoso para a empresa se tornar Lucro Presumido, gerando crédito ICMS para os clientes, uma vez que o Simples Nacional não gera crédito de ICMS, mais embora seja vantajoso a opção pelo Lucro Presumido considerando o crédito de ICMS e a isenção de PIS e COFINS referente aos 20% de produtos monofásicos.

Conclui-se, portanto, após a análise dos dados apurados, que o regime do Lucro Presumido é menos vantajoso, uma vez que, em relação a todos os tributos e todos os custos os valores foram maiores do que no Simples Nacional. Sendo assim, conseguiu-se alcançar o objetivo do artigo, identificando que o Simples Nacional ainda continua sendo o regime mais vantajoso e menos oneroso para a empresa.

Desta forma, recomenda-se para pesquisas futuras um estudo empírico com períodos maiores que um ano para se ter um resultado mais abrangente do estudo

REFERENCIAS

ALVES, A. A. C. A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumento de planejamento tributário. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 7, n.61, jan./2003. Disponível em: <<http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp>>. Acesso em: abr. 2020

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto De Renda Das Empresas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 9. ed. São Paulo: Atlas,2009.

ATWOOD, T. J., DRAKE, M. S. MYUERS, L. A. Book-tax conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flows. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, n. 1, p. 111-125, 2010. Disponível em: <https://www.journals.elsevier.com/journal-of-accounting-and-economics>. Acesso em: abr. 2020.

BEUREN, Ilse Maria. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerenciamento de Impostos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado,1988.

_____, IBPT. **Brasileiros já pagaram R\$ 1,8 trilhão em impostos em 2019**
Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2813/Brasileiros-ja-pagaram-R-1-8-trilhao-em-impostos-em-2019>. Acesso em: mar. 2020.

_____, IBPT. **Estudos do IBPT: Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária**. Curitiba, 17 dez. 2010. Disponível em: http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13891&pagina=0A cesso em: mar.2020.

_____. **Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998**.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm>. Acesso em: abr. 2020.

_____. **Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte. Diário Oficial da União, Brasília, DF,15 dez,2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao>> Acesso em: mai.2020.

_____. RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária Brasileira**. Disponível em: [idg.receita.fazenda.gov.br > carga-tributaria-no-brasil](http://idg.receita.fazenda.gov.br/carga-tributaria-no-brasil). Acesso em: abr. 2020.

_____. SEBRAE. Disponível em:

<<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/como-saber-qual-enquadramentotributarioparaminhaempresa,2ae2ace85e4ef510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: abr. 2020.

CALIJURI, Mônica. **Avaliação da Gestão Tributária a partir de uma perspectiva Multidisciplinar**. Tese Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

CAMPOS, M. **A alta carga tributária em um país em recessão**. Jun/2016.

Disponível em: <<http://www.gazetaonline.com.br>>. Acesso em: mar. 2020.

CHAGAS, Gilson. **Contabilidade Geral Simplificada: demonstrações financeiras após alteração das leis das S.As e as sociedades empresárias à luz do novo Código Civil**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CHEN, S., CHEN, X., CHENG, Q., & SHEVLINS, T. Are family firms more tax aggressive than non-family firms? **Journal of Financial Economics**, v. 95, n. 1, p.41-61, 2010. Disponível em: <https://www.journals.elsevier.com/journal-of-financial-economics> Acesso em: mai. 2020.

COSTA, G. S. **Lucro real x lucro presumido x simples nacional: um comparativo entre os regimes de tributação**. 2017. 22 f. Monografia (Graduação) - Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <<http://repositorio.uniceub.br/bitstream/235/11401/1/21409309.pdf> >. Acesso em: mar. 2020.

CREPALDI, S. A. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. 1 ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. **Os Reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A contabilidade e a tributação.

ECONET. **Boletim Imposto de Renda nº 16 - Agosto/2011 - 2ª Quinzena**. Disponível em: <https://www.econeteditora.com.br/boletim_imposto_renda/ir-11/boletim-16/irpj_percentuais_presuncao_irpj_csll.php>. Acesso em: mai. 2020.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 8 ed. São Paulo: Atlas. 2003.

_____. **Normas antielisão**. 2005. Disponível em: <http://www.tributarista.org.br>. Acesso em: abr. 2020.

FABRETTI, L. C. FABRETTI, D. R. **Direito tributário para os cursos de administração e Ciências Contábeis**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Direito tributário para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIL, ANTÔNIO CARLOS. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HANLON, Michelle; HEITZMAN, Shane. A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics**. v. 50, n. 2–3, p. 127–178, 2010. Disponível em: <https://www.journals.elsevier.com/journal-of-accounting-and-economics> Acesso em: mar. 2020.

HELDER, R. R. Como fazer análise documental. Porto, Universidade de Algarve, 2006.

IUDÍCIBUS, Sergio. **Teoria da Contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia científica**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LANIS, R. e RICHARDSON, G. Corporate social responsibility and tax aggressiveness: an empirical analysis. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 31, n 1, p. 86-108, 2012. Disponível em: <https://www.journals.elsevier.com/journal-of-accounting-and-public-policy> Acesso em: abr. 2020.

LENNOX, C.; LISOWSKY, P.; PITTMAN, J. Tax aggressiveness and accounting fraud. **Journals of Accounting Research**, 2013.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, v. 20, n 1, p. 240, jan./mar. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>. Acesso em: mai. 2020.

MALKOWSKI, A. **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**. São Paulo: Editora Direito, 2000.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade Empresarial. Manual do Professor**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINEZ, A. L.; RIBEIRO, A. C.; FUNCHAL, B. The Sarbanes Oxley act and taxation: a study of the effects on the tax aggressiveness of Brazilian firms. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 15, 2015, São Paulo (SP). Anais... São Paulo: USP, 2015.

NASCIMENTO, Luiz Paulo do. **Elaboração de projeto de pesquisa**: monografia, dissertação, tese e estudo de caso, com base em metodologia científica. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento Fiscal e Elusão Tributária na Constituição e Gestão de Sociedade**: Os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

OLIVEIRA L.M; et.al – **Manual de Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. rev. e atualizada. São Paulo – SP: Saraiva, 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

PIERK, J. Are Private Firms Really More Tax Aggressive than Public Firms? **WU International Taxation Research Paper Series**. v. 2, 2016. Disponível: <https://www.wu.ac.at/en/steuerlehre/research/wu-international-taxation-research-paper-series> Acesso em: abr. 2020.

RAMOS, Márcia Corrêa; MARTINEZ, Antônio Lopo. Agressividade Tributária e o Refazimento das Demonstrações Financeiras nas empresas brasileiras listadas na B3. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 72, p. 04-15, mai/ago. 2018.

RANDOLPH, David W.; SEIDA, Jim A. Balancing tax and financial reporting objectives: effective tax planning within the property and casualty insurance industry. **Journal of Accounting Education**, v. 22, n. 2, p. 285-318, 2007. Disponível em: <https://www.journals.elsevier.com/journal-of-accounting-education>. Acesso em: abr. 2020.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTA, Silvio Luís Leite; REZENDE, Amaury José. Elisão fiscal e valor da firma: evidências do Brasil, **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Santa Catarina, v. 13, n. 30, p. 114 -133, set./dez. 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/issue/view/2459> Acesso em: mar. 2020.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Manual do Simples Nacional**: microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP). 2.ed. São Paulo: IOB, 2009.

SILVA, Flaviane Aparecida de Oliveira et al. A importância do planejamento tributário nas empresas mediante a complexa carga tributária brasileira. **Janus**, v. 8, n. 13, 2011.

SILVA, Ramon Ramos. **Planejamento Tributário: lucro presumido x simples nacional, para micros e pequenas empresas dos ramos: comércio, indústria e prestação de serviços. 2009.** Trabalho Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2009.

SCHOLES, M.; WOLFSON, M.; ERICKSON, M.; HANLON, M; MAYDEN, E.; SHEVLIN, T. **Taxes and Business Strategy: a Planning Approach.** 5. ed. New Jersey: Prentice Hall, 2014.

SLEMROD, J. The economics of corporate tax selfishness. **National Tax Journal**, v. 57, n. 4, p. 877-899, 2004. Disponível em: <https://www.jstor.org/journal/natitaxjour>
Acesso em: mai. 2020.

TANG, T.Y., Book-tax differences: a function of accounting-tax misalignment, earnings management and tax management: empirical evidence from China. **The International Journal Accounting**, v. 46, n. 2, p. 1704-204, 2011. Disponível em: <https://www.worldscientific.com/worldscinet/tija>. Acesso em: abr. 2020.

VARSANO, R.; PESSOA, E. P.; SILVA, N. L. C.; AFONSO, J. R. R.; ARAUJO, E. A.; RAMUNDO, J. C. M. **Uma análise da carga tributária do Brasil.** Rio de Janeiro: IPEA/BNDES, 1998. Texto para Discussão n. 583.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e método.** 2 ed. Porto alegre: Bookman, 2002.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário.** Coleção Prática Contábil - Fusão, Cisão e Incorporação. 2. ed. Paraná: Editora Juruá, 2006.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro presumido.** 11.ed.rev.atual. Curitiba: Juruá, 2007.