

# Tributação das Empresas de Serviços Contábeis: Análise das Empresas Estabelecidas em Dourados - MS<sup>1</sup>

Fernanda Santos Lima<sup>2</sup>  
Emanoel Marcos Lima

Resumo: Este artigo objetiva verificar, junto aos escritórios de contabilidade, qual a forma de tributação utilizada e ainda analisar se tal forma é a que proporciona menos ônus tributário para a empresa. A escolha por uma opção de tributação reflete diretamente nos resultados da organização. Por isso, é importante optar pela tributação que proporcione menos ônus tributário, visto que o mercado está cada dia mais competitivo. A pesquisa foi realizada em Dourados-MS, sendo os dados coletados por meio de questionários. Com esses dados, foram elaborados gráficos que, posteriormente, foram analisados. Por fim, tabelas foram feitas para comparar as formas de tributação. Então, constatou-se que o Simples Nacional é a forma de tributação mais vantajosa para os escritórios de serviços contábeis.

Palavras Chaves: forma, tributação, menor, onerosa

## 1 Introdução

Existem várias maneiras para o desenvolvimento de uma atividade econômica/empresarial. Desde a sua forma de constituição ao produto oferecido ou o serviço prestado. Contudo, qualquer atividade requer gestão.

O processo de gestão ocorre em todas as formas de organizações, independentemente de se tratar de entidade com ou sem fins lucrativos. Nesse sentido, os contadores, ao desenvolverem suas atividades, também incorrerão nesse processo.

A atividade de contabilidade tem sofrido, nos últimos tempos, forte aumento nos seus custos em função do aumento das exigências por parte do fisco: municipal, estadual e federal. Sendo assim, além de desempenhar com habilidade a atividade de contabilidade, não pode, em nenhum momento, descuidar da gestão do seu negócio. Nesse sentido, a gestão tributária, instrumento que irá possibilitar a tomada de decisão sobre a forma de tributação menos onerosa para a empresa, poderá contribuir de maneira significativa para a melhoria dos resultados da empresa.

Antes do advento da Lei Complementar - LC - 123/2006, as únicas formas de tributação para o imposto de renda e contribuição social era o lucro real, o lucro arbitrado, o lucro presumido e simples federal -, sendo este não permitido para escritório de contabilidade. Como o objeto é a atividade de contabilidade, tem também a opção de exercício na pessoa física.

Em 2006, substituindo o Simples Federal, a Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, instituiu o novo regime para as microempresas e empresas de pequeno porte denominado “Simples Nacional”. O Simples Nacional é o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Como o Simples Federal não permitia o ingresso dos escritórios de contabilidade,

---

<sup>1</sup> Artigo elaborado como critério parcial para conclusão do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados.

<sup>2</sup> Acadêmica do 10º semestre do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Grande Dourados.

<sup>3</sup> Professor Doutor da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados.

houve forte mobilização da classe contábil nessa defesa. Tal classe foi representada pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, como também pela FENACON e SEBRAE, que se mobilizaram para que a Lei Complementar nº 123/06 (Lei Geral da Micro e Pequena Empresa, que abrange o Simples Nacional) permitisse o ingresso no Simples Nacional dos escritórios de contabilidade. Posteriormente, nova mobilização se realizou para que a forma de tributação fosse de acordo com o anexo III e não com o anexo V, conforme inicialmente previsto na legislação. A LC 128/2008 contemplou essa solicitação da classe contábil e, sendo assim, a partir do exercício de 2009, passou-se a tributar de acordo com o anexo III.

Grande parte dos custos de prestação de serviços de contábeis diz respeito aos Recursos Humanos, que se elevam ainda mais em virtude dos encargos sociais e tributários incidentes sobre esses gastos. Os encargos aumentam os custos dos serviços e, conseqüentemente, reduzem o resultado. Portanto, uma opção tributária que reduza esses custos torna-se necessária e benéfica para a empresa, pois irá melhorar o seu resultado.

De acordo com os dados disponibilizados no site da Junta Comercial do Estado de Mato Grosso do Sul - JUCEMS, atualizados até 01.09.2010, havia 8.359 empresas ativas no município de Dourados. Em todas essas empresas, há a necessidade da presença de um contador, conforme prevê o Código Civil, do artigo 1.179 a 1.193 sobre a escrituração das empresas. O artigo 1.182 assevera que a escrituração deverá ficar obrigatoriamente sob a responsabilidade de um contabilista legalmente habilitado, ou seja, nenhum outro profissional poderá se responsabilizar pela escrituração. Assim, todo empresário ou sociedade precisa de um contabilista.

Portanto, o empreendedor, ao iniciar sua atividade empresarial, necessita de um contador para auxiliá-lo no que diz respeito ao planejamento tributário, como também na escolha da tributação, e na realização da escrituração contábil e fiscal do empreendimento.

Diante desses aspectos, o objetivo deste trabalho é verificar, junto aos escritórios de contabilidade estabelecidos na cidade de Dourados – MS, qual a forma de tributação utilizada e ainda analisar se tal forma é a que proporciona menos ônus tributário para a empresa.

A questão de pesquisa norteadora do presente trabalho é a seguinte: Qual a forma de tributação que representa menor ônus tributário para os escritórios de contabilidade?

Para isso, utilizar-se-á como procedimento metodológico, no primeiro momento, a pesquisa bibliográfica referente aos regimes tributários, aplicáveis à pessoa jurídica, e às definições e conceitos relacionados à Contabilidade Tributária. Posteriormente, será aplicado um questionário a uma amostra da população (Escritórios Contábeis, na cidade de Dourados – MS), e, por fim, analisar-se-ão os resultados obtidos.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Histórico da Profissão no Brasil**

A profissão de contador é regulamentada pelo Decreto-Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946. Anteriormente, a profissão era mais conhecida como guarda-livros. Hoje além de o contador analisar os fatos modificativos e/ou permutativos no patrimônio das empresas, ele precisa analisá-los para apontar a melhor alternativa sob o ponto de vista econômico, financeiro e fiscal, ou seja, tem importância relevante na tomada de decisões.

No Brasil, os profissionais de contabilidade são chamados de contabilistas. Aqueles que concluem os cursos de nível superior em Ciências Contábeis recebem o diploma de bacharel em Ciências Contábeis (Contador). Existe também o título técnico de contabilidade aos que têm formação em nível médio/técnico.

Segundo Iudícibus (2006, p. 40-41), provavelmente, a primeira escola especializada

no Ensino de Contabilidade seja a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902. Entretanto, foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do Curso de Ciências Contábeis e Atuariais que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo de pesquisa contábil, embora modesto. Ressalta-se que os professores egressos da escola Álvares Penteado contribuíram, pelo menos em parte, com o núcleo inicial da nova Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas, no que tange à Contabilidade e Atuária. Entre os professores, destacam-se Francisco D'Auria e Frederico Herrmann Júnior.

Leite (2005, p. 73-74) apresenta alguns fatos de destaque na História da Contabilidade no país, expostos, abaixo, em ordem cronológica:

Janeiro/1912 – circulou a 1ª edição da Revista Brasileira de Contabilidade (RBC);  
 De 14 a 22 de Julho de 1924 realizou-se, na cidade do Rio de Janeiro, o 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Liderado pelos senadores João Lyra, Ubaldo Lobo, Francisco D'Auria dentre outros. Foi nesse congresso que se instalou a grande campanha para a regulamentação da profissão de contador, o que se efetivou apenas em 1946, por força do Decreto Lei nº 9.295;  
 Após esse 1º congresso, outros eventos foram realizados sobre uma grande variedade de temas, mas somente, a partir de 1946, isso passou a ocorrer sob a responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade (CFC);  
 Em 25 de abril de 1926, vários representantes da classe contábil prestaram homenagem ao Senador João Lyra por seu aniversário, sendo este dia escolhido como o do Contabilista. João Lyra, patrono dos contabilistas brasileiros, foi contador do Ministério da Fazenda e Senador da República;  
 Em 1927, Francisco D'Auria lançou no Brasil a ideia de instituir um registro geral dos Contabilistas, com a finalidade de selecionar profissionais capazes de desempenhar as atividades de um Contabilista. Esse registro geral originou, posteriormente, o sistema CFC/CRC (Conselho Regional de Contabilidade);  
 Em 1970, foi criado o primeiro programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do país: o de mestrado em Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP);  
 Em 1978, na Faculdade de Economia e Administração (FEA) da USP, foi criado o programa de doutorado em Ciências Contábeis no país.

Um fator também relevante para a Contabilidade foi a publicação da Lei 6.404/76 regulamentou os princípios contábeis que já eram utilizados no Brasil, através do capítulo XV, seção II, artigo 177:

A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

## 2.2 Gestão Tributária

A Gestão Tributária é um instrumento imprescindível para as empresas principalmente nos dias atuais, já que a concorrência está cada vez maior e a carga tributária mais elevada, o que pode comprometer a competitividade da empresa e, conseqüentemente, o seu resultado. Afinal, o Brasil (dados da FIPECAFI – 2010) possui um sistema tributário extremamente complexo, com mais de 60 tributos em vigor e uma carga tributária que ultrapassa 40% do PIB. Esses fatos explicam a importância da Gestão Tributária.

De acordo com a abordagem de Bizarro (2010), gestão tributária é

[...] o gerenciamento do departamento de impostos de uma determinada entidade empresarial, com a finalidade de planejamento e estruturação, visando o efetivo controle das operações da empresa como um todo, e principalmente aquelas que guardam relação direta com tributos. O departamento de impostos por sua vez, é responsável pelo correto cumprimento dos encargos e obrigações fiscais da empresa.

Teixeira e Zanluca (2008, p. 3) consideram que gestão tributária “é o processo de gerenciamento dos aspectos tributários de uma determinada empresa, com a finalidade de adequação e planejamento, visando o controle das operações que tenham relação direta com os tributos”.

Contudo, não é fácil saber de gestão tributária. O tema é complexo e exige uma ligação entre várias áreas de conhecimento. Logo, uma gestão tributária eficaz e eficiente requer conhecimentos jurídicos, econômicos, contábeis, administrativos e legais.

Os tributos precisam de atenção especial, uma vez que suas legislações precisam ser interpretadas corretamente, pois os pagamentos dos mesmos representam altos índices no resultado da empresa. Há casos em que os custos dos tributos inviabilizam o desenvolvimento da atividade econômica.

### 2.2.1 Planejamento Tributário

As empresas precisam pesquisar a melhor forma de tributação e qual se encaixa com eficiência na atividade econômica desenvolvida. Isso pode ser feito através do **Planejamento Tributário**. Segundo Fabretti (2006, p. 32), “é o estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

De acordo com Shingaki (2006, p. 29), “o planejamento tributário é a escolha de alternativas de ações ou omissões lícitas, portanto, não dis(simuladas) e sempre anteriores à ocorrência dos fatos geradores dos tributos, que objetivem direta ou indiretamente a redução desses ônus diante de um ato administrativo ou fato econômico”.

Para Borges (1999, p. 23), planejamento tributário visa obter ideias e planos que possibilitem uma perfeita conciliação dos aspectos industriais, comerciais e fiscais, voltada à anulação, redução ou adiamento do ônus tributário. Essas ideias e planos fundamentam-se no direito à economia de impostos, cuja órbita respalda os contribuintes na adoção de ações que resultam em consequências fiscais menos onerosas.

O objetivo do planejamento tributário é diminuir a carga tributária. Por um lado, o planejamento tributário bem elaborado proporciona uma carga tributária menos onerosa para a empresa, mas, de forma legítima e lícita. O resultado de lacunas da lei é denominado de elisão fiscal. Por outro lado, o contrário desta consiste em prática contrária à Lei, isto é, em Crime Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo - Lei nº 8.137/90, denominada de evasão fiscal.

Há ainda um fenômeno intermediário entre a elisão e a evasão fiscal: a elusão tributária. Em modo geral, Oliveira (2009, p.194) define elusão como a prática de usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados como simulação, ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva. Enquadra-se em regime fiscalmente mais favorável para obter alguma vantagem fiscal específica.

A administração pública criou a Norma Antielisão (LC nº 104/01) objetivando evitar a dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo. Introduzida no art. 116 do Código Tributário Nacional: “Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os

procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

## 2.2.2 Regimes Tributários

### 2.2.3 Simples Nacional

O Simples Federal, aprovado pela Lei nº 9.317, de 5/12/1996, foi extinto em 1/7/2007, conforme disposto no art. 89 da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, a qual instituiu o novo regime para as microempresas e empresas de pequeno porte denominado “Simples Nacional”. O Simples Nacional é o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que somente pode ser adotado pelas micro e pequenas empresas com faturamento atual até 2,4 milhões. Consiste no recolhimento de um único Documento de Arrecadação da Receita Federal (DARF) dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, CSLL, IPI, CPP, PIS, COFINS, INSS, ICMS, ISS. Logo, a sua arrecadação mensal engloba os tributos das esferas federal, estadual e municipal.

O §1º do art. 13 do capítulo IV da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, exclui a incidência dos impostos ou contribuições devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Considerando a maior complexidade do Simples Nacional em relação ao Simples Federal, pois aquele engloba mais tributos do que esse. Foi necessário criar tabelas (anexos) à lei do Simples Nacional para determinação de cada atividade setorial e sua tributação.

### 2.2.4 Lucro Presumido

Neves *et. al* (2007, p.16) definem lucro presumido como sendo “uma modalidade optativa de apurar o lucro, conseqüentemente, o imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro das empresas que não estiverem obrigadas à apuração do lucro real”. A apuração é feita a cada trimestre e tem como base a receita bruta auferida e acréscimos.

Podem optar pelo regime do lucro presumido todas as empresas que não estiverem obrigadas à tributação do lucro real, inclusive as que puderem optar pelo Simples Nacional.

Conforme o art. 13 da lei nº 9.718/98, com nova redação dada pelo Art. 46 da Lei nº10. 637/02:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Importante ressaltar que a IN nº 104/98, que determinou as normas de apuração do lucro presumido com base no regime de caixa, estabeleceu que ele se aplica para fins de incidência do IR, da CSLL, do PIS e da COFINS.

De acordo com Oliveira (2009, p. 65), “a apuração do PIS e da COFINS no regime cumulativo está disciplinada pela Lei nº 9.715/98, alterada pela Lei nº 9.718/98 e consiste na aplicação de 0,65% (PIS) e 3,00% (COFINS), sobre a receita bruta das empresas.”

### 2.2.5 Lucro Real

De acordo com Neves *et. al* (2007, p. 3), “o lucro real é o resultado (lucro ou prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para o Imposto de Renda),

ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda”.

O lucro real é o regime de tributação mais complexo. Sua apuração é baseada na escrituração efetuada de acordo com as leis comerciais e fiscais. Esse termo lucro real está na tributação brasileira desde 1943 com a publicação do Decreto-Lei nº 5.844/43. Entretanto, segundo Oliveira (2009, p. 48), “[...] a separação entre o resultado pela contabilidade e a base de cálculo do IRPJ deu-se somente com a publicação do Decreto-Lei nº 1.598/77, que, dentre outras profundas modificações, criou o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR”.

A lei 9.430/96 permite que as empresas tributadas pelo lucro real determinem seus lucros trimestralmente ou anualmente.

Porém, quando a escolha for anualmente, a empresa deverá recolher o IRPJ e CSLL mensalmente com base em estimativas ou balancetes. E, em 31 de dezembro, fará a apuração do lucro real, quando, então comparará o valor devido com o que já foi recolhido, pagando a diferença ou compensando posteriormente com outros tributos (de mesma natureza ou não) (OLIVEIRA, 2009, p.51).

O art. 14 da Lei nº 9.718/98, atualizado pela Lei nº 10.637/02, determina quais as pessoas jurídicas são obrigatoriamente tributadas pelo lucro real.

## 2.2.6 Lucro Arbitrado

Para Fabretti (2006, p. 260), “lucro arbitrado é uma prerrogativa do Fisco. Este poderá arbitrar o lucro na forma da lei, nas hipóteses em que a escrituração contábil e fiscal do contribuinte for desclassificada”.

De acordo com Chierigato *et. al* (2007, p. 181), o lucro arbitrado

[...] é um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicada quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do Contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido. Também pode ser utilizado pelo fisco nos casos em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.

## 2.2.7 Imposto de Renda de Pessoa Física

Segundo Diniz (1998, p. 589), pessoa física ou natural é todo ser humano considerado como sujeito de direito e obrigações.

De acordo com o art. 2º do Código Civil, “a personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro”.

Para efeito de exercer atividade econômica, a pessoa física pode atuar como autônomo ou como sócio de empresa ou sociedade simples, conforme o caso.

A regulamentação dessa forma de tributação foi definida pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/99 conhecido como RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda (Livro 1 Art. 2º ao 145).

O contribuinte anualmente é obrigado, quando recebe acima do valor mínimo ou valor de isenção, a declarar sua renda através da Declaração de Ajuste Anual – DIRPF, certificando-se de débitos ou créditos com a receita federal.

O valor do IRPF é calculado sobre a renda anual aplicando uma alíquota variável e proporcional à renda tributável do contribuinte.

## 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

No intuito de verificar as diferenças entre as formas de tributação (Individual e Sociedade) foi empregada uma metodologia **explicativa**. Para Vergara (2000, p. 47), “a pesquisa explicativa tem como principal objetivo tornar algo inteligível, justificar-lhe os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais os fatores que contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno”.

O método utilizado na pesquisa de campo foi a aplicação de questionário nos escritórios contábeis. Foram distribuídos 61 questionários, entre os 111 estabelecidos em Dourados, mas o retorno foi de apenas 16 questionários, que representa 26,23% do total enviado. Foram analisados todos os dados coletados e houve uma confrontação desses dados com a forma de constituição dos escritórios contábeis. Conforme os dados do Conselho Regional de Contabilidade de Mato Grosso do Sul, até setembro de 2010, no município de Dourados, os escritórios de contabilidade eram assim constituídos: 31,53% (sociedades) e 68,47% (escritórios Individuais).

O critério de seleção dos 61 escritórios contábeis (amostra da pesquisa) foi a localização. Todos são instalados na área central e bairros próximos.

Por fim, tabelas foram feitas, simulando receitas, despesas e custos, para comparar as formas de tributação e detectar qual delas seria a menos onerosa para a atividade contábil.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISES DOS RESULTADOS

Apresentam-se, neste item, os resultados obtidos a partir dos dados levantados através da aplicação de questionário junto aos escritórios de contabilidade na cidade de Dourados em setembro de 2010.

##### 4.1 Questionários respondidos pelos proprietários dos escritórios de serviços contábeis



**Gráfico 1** – Qual o grau de instrução do proprietário da organização

Fonte: Desenvolvido pela autora

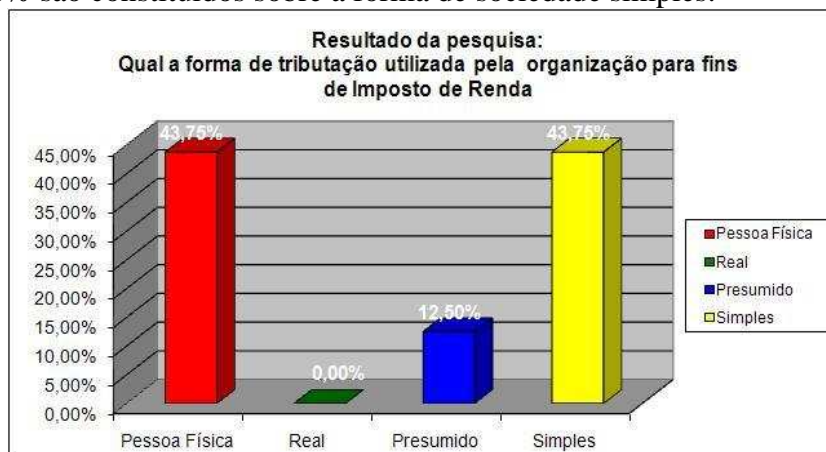
Em relação ao grau de instrução dos proprietários das organizações, a pesquisa demonstrou que 56,25% são bacharéis em Ciências Contábeis, 31,25% possuem especialização, e 12,5% são técnicos em contabilidade. Observou-se também que não há, nos escritórios respondentes, mestres ou doutores em contabilidade. Deve-se considerar que os 31,25% especialistas também possuem ensino superior.



**Gráfico 2** – Qual a forma de constituição da organização

Fonte: Desenvolvido pela autora

O resultado da pesquisa evidencia uma divisão entre escritório individual (pessoa física) e sociedade limitada, ou seja, 43,75% dos pesquisados, o que totaliza 87,50% do total e somente 12,50% são constituídos sobre a forma de sociedade simples.

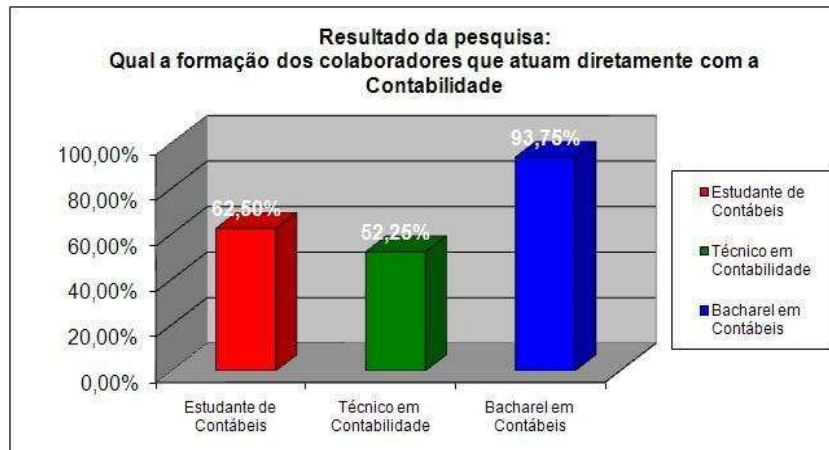


**Gráfico 3** – Qual a forma de tributação utilizada pela organização para fins de imposto de renda

Fonte: Desenvolvido pela autora

O resultado do gráfico anterior é mantido na forma de tributação utilizada para fins de imposto, visto que os escritórios individuais devem ser tributados como pessoa física como apontam os gráficos, 43,75% nas duas situações. Já as sociedades podem ser tributadas pelo Real, Presumido ou Simples, porém apenas 12,50% declararam ser tributadas pelo Lucro Presumido e a opção do lucro real não é utilizada em nenhuma das organizações pesquisadas.





**Gráfico 4** – Qual a formação dos colaboradores que atuam diretamente com a Contabilidade  
**Fonte:** Desenvolvido pela autora

Nota-se que bacharéis em contábeis são colaboradores na grande maioria dos escritórios de contabilidade representando 93,75%. Os estudantes de Ciências Contábeis são colaboradores em 62,5% das organizações e os técnicos em 52,25%. Considera-se que algumas organizações recebem a colaboração dos três níveis de formação, outras de apenas dois, por isso, o somatório é superior a 100%.



**Gráfico 5** – Quantos % representam os gastos com a folha de pagamento em relação à receita total  
**Fonte:** Desenvolvido pela autora

Os resultados indicam que a maioria das organizações pesquisadas, ou seja, 43,75%, possuem gastos acima de 30%, mas abaixo dos 45%; 37,5% representa acima dos 15%, mas menos que 30%; em 12,5% os gastos correspondem até 15% da receita, e têm-se 6,25% mostrando que os gastos com a folha de pagamento representam mais de 40% da receita total da organização. Destacamos que, a opção de tributação de uma empresa pelo Lucro Presumido pode estar relacionada aos gastos com a folha de pagamento que geralmente são menores.



**Gráfico 6** – Em relação aos clientes, como está a divisão em relação a forma de tributação  
**Fonte:** Desenvolvido pela autora

A divisão em relação à forma de tributação dos clientes, em média, é a seguinte: 68,9% são tributados pelo Simples Nacional, pelo Lucro Presumido 20,25% e por fim, 10,85% pelo Lucro Real. Todas as empresas (sociedade) apresentam ao menos um cliente tributado pelo lucro real, no entanto, em todas as empresas (escritório individual) possuem clientes optantes por esse tipo de tributação. Contudo, a maioria das empresas (sociedade e escritório individual) apresenta um número de cliente optante pelo Simples em grande quantidade.



**Gráfico 7** – Quais os serviços os clientes contratam junto a esta organização  
**Fonte:** Desenvolvido pela autora

Os serviços que os clientes contratam junto às organizações contábeis são procurados na seguinte ordem: 100% Contabilidade; 93,75% dos clientes contratam Escrita Fiscal e Departamento Pessoal; 43,75% procuram por Consultoria Tributária, Auditoria, e Perícia são contratadas por 6,25% e outros serviços somam 25%. Nessa questão, o respondente podia assinalar todas as alternativas desde que, considerando a realidade da sua empresa.



**Gráfico 8** – Quais demonstrações são disponibilizadas para os clientes

Fonte: Desenvolvido pela autora

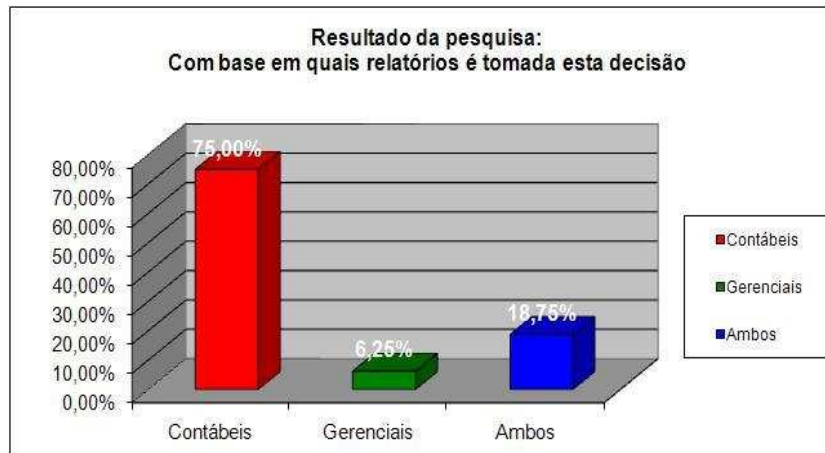
Em relação às demonstrações contábeis que são disponibilizadas para os clientes, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício representam 100%, o Balanço Social e a Demonstração do Fluxo de Caixa representam 68,75%. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é disponibilizada em 50% dos escritórios, 12,5% desses escritórios disponibilizam a Demonstração do Valor Adicional e as Notas Explicativas são disponibilizadas para os clientes em 56,25% das organizações contábeis. O Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício são demonstrações obrigatórias e o gráfico acima afirma isso. Porém a DMPL também é obrigatório e, no entanto, apenas 50% dos respondentes disponibilizam a mesma aos clientes.



**Gráfico 9** – Quem toma a decisão sobre a forma de tributação

Fonte: Desenvolvido pela autora

Quem escolhe a forma de tributação dos clientes em 62,5% é o contador, seguido dos sócios com 50%. Os diretores foram apontados como responsáveis por essa escolha em 25% e em apenas 6,25% o gerente é quem decide a forma de tributação. Nessa pergunta havia quatro alternativas, a maioria dos respondentes assinalou mais de uma alternativa, o que caracteriza o resulta acima ser superior ao 100%.



**Gráfico 10** – Com base em quais relatórios é tomada esta decisão

Fonte: Desenvolvido pela autora

Para tomar a decisão, em relação à melhor forma de tributação, 75% das pessoas citadas no gráfico acima se baseiam nos relatórios contábeis, e 6,25% nos relatórios gerenciais, e 18,75% se baseiam em ambos.

#### 4.2 Simulação de receita

Com o objetivo de verificar o comportamento dos custos e despesas no resultado apurado, em função da forma de tributação escolhida, foram feitas simulações com valores de receitas, custos e despesas.

Na tabela 1, apresenta-se a simulação pelo lucro presumido:

**Tabela 1** – Simulação Lucro Presumido

Custos e Despesas	LUCRO PRESUMIDO		
	61,00%	61,4733%	61,50%
RECEITA BRUTA	30.000,00	30.000,00	30.000,00
(-) Impostos Incidentes 8,65%	2.595,00	2.595,00	2.595,00
RECEITA LÍQUIDA	27.405,00	27.405,00	27.405,00
(-) Custos e Despesas	18.300,00	18.441,99	18.450,00
(-) Pró-Labore	3.467,40	3.467,40	3.467,40
(-) INSS s/ Pró-Labore	693,48	693,48	693,48
LAIR	4.944,12	4.802,13	4.794,12
(-) Provisão C. Social	864,00	864,00	864,00
(-) Provisão I. Renda	1.440,00	1.440,00	1.440,00
<b>LUCRO LÍQUIDO</b>	<b>2.640,12</b>	<b>2.498,13</b>	<b>2.490,12</b>

Fonte: Adaptado de LIMA esse artigo foi publicado no congresso USP em 2004

Na tabela 2, observa-se a simulação pelo lucro real.

**Tabela 2 – Simulação Lucro Real**

<b>LUCRO REAL</b>			
<b>Custos e Despesas</b>	<b>61,00%</b>	<b>61,4733%</b>	<b>61,50%</b>
RECEITA BRUTA	30.000,00	30.000,00	30.000,00
(-) Impostos Incidentes 14,25%	4.275,00	4.275,00	4.275,00
RECEITA LÍQUIDA	25.725,00	25.725,00	25.725,00
(-) Custos e Despesas*	18.130,72	18.271,40	18.279,34
(-) Pró-Labore	3.467,40	3.467,40	3.467,40
(-) INSS s/ Pró-Labore	693,48	693,48	693,48
LAIR	3.433,40	3.292,72	3.284,78
(-) Provisão C. Social	309,01	296,34	295,63
(-) Provisão I. Renda	515,01	493,91	492,72
LUCRO LÍQUIDO	2.609,38	2.502,47	2.496,43
* Foram compensados 10% de créditos sobre o valor dos custos e despesas			

**Fonte:** Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima

Na tabela 3, quanto à apuração do imposto de renda e contribuição social, foi considerado que 10% do total dos custos e despesas poderiam ser compensados para a apuração do PIS e da COFINS.

A tributação pelo lucro real demonstra ser menos vantajosa, pois o lucro líquido apresenta uma redução de aproximadamente 10% em relação ao presumido, devendo-se lembrar que os níveis de custos foram os mesmos para ambas as modalidades de tributação.

Considerou-se para fins de apuração de resultado, Pró-Labore no valor de R\$ 3.467,40, cujo valor representa no mês de setembro de 2010 o limite de contribuição para o INSS, com o intuito de não comprometer a comparação dos resultados em relação à pessoa física, haja vista que o profissional autônomo tem o benefício de aposentadoria em função do INSS retido.

Na apuração do resultado da pessoa física, conforme demonstra abaixo a tabela 3, foram descontados da receita 20% que deverão, de acordo com a legislação, ser recolhidos pelos clientes como despesas com INSS.

**Tabela 3 – Simulação Pessoa Física**

RECEITA BRUTA	30.000,00	30.000,00	30.000,00
(-) ISSQN	45,58	45,58	45,58
(-) INSS	381,41	381,41	381,41
(-) Imposto a ser pago pelo cliente*	3.375,00	3.375,00	3.375,00
RECEITA LÍQUIDA	26.198,01	26.198,01	26.198,01
(-) Custos e Despesas	18.300,00	18.441,99	18.450,00
LAIR	7.898,01	7.756,02	7.748,01
(-) I. Renda	1.479,17	1.440,12	1.437,92
LUCRO LÍQUIDO	6.418,84	6.315,90	6.310,09
* Foram consideradas 43,75% de empresas optantes pelo Simples			

**Fonte:** Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima

Do total da receita simulada, considerou-se que 43,75% seriam provenientes de empresas clientes optantes pelo SIMPLES (resultado da pesquisa). Esse fato pode alterar o resultado, uma vez que essas empresas, por terem legislação especial, não estão sujeitas ao

recolhimento dos 20% para o INSS.

**Tabela 4** – Simulação Simples Nacional

Custos e Despesas	SIMPLES NACIONAL		
	61,00%	61,4733%	61,50%
RECEITA BRUTA	30.000,00	30.00,00	30.00,00
(-) Simples Nacional (10,26%)		3.078,00	3.078,00
PIS, COFINS, ISS, INSS	3.078,00		
RECEITA LÍQUIDA	26.922,00	26.922,00	26.922,00
(-) Custos e Despesas	18.300,00	18.441,99	18.450,00
IRPJ - CSLL			
LUCRO LÍQUIDO	8.622,00	8.480,01	8.472,00

**Fonte:** Prof. Dr. Emanuel Marcos Lima

Alíquotas: PIS – 0,35%; COFINS – 1,43%; ISS – 3,50%; INSS – 4,07%; IRPJ – 0,48%; CSLL – 0,43%

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação à análise do estudo, as simulações demonstraram que a forma de tributação menos onerosa para os escritórios de serviços contábeis é o Simples Nacional, sendo a menos vantajoso o lucro real, ou seja, este proporciona um lucro inferior, em relação às demais formas de tributação.

Notou-se que as organizações pesquisadas estão divididas em 43,75% para Simples Nacional e Pessoa Física, e uma minoria opta pelo lucro presumido 12,75%. Um percentual de 43,75% está optando pela forma de tributação mais vantajosa para o ramo da atividade pesquisada.

Esse resultado diverge da informação do CRC-MS que em setembro de 2010, na cidade de Dourados-MS, 68,47% dos escritórios eram empresas individuais, e 31,53 sociedades. Logo, a maioria não poderia ser enquadrada no Simples Nacional. Ou seja, a minoria estaria sendo tributada pela forma de tributação menos onerosa e não, 43,75%. Contudo, destaca-se o fato de apenas 26,23% ter respondido o questionário desta pesquisa.

Com a aplicação dos questionários obtivemos dados dos escritórios respondentes, tais como: 68,9% possuem clientes optantes pelo Simples Nacional, e apenas 10,85% pelo Lucro Real, ou seja, a maioria dos clientes dos escritórios é tributada pelo Simples Nacional. Esses clientes contratam os serviços de Contabilidade em Geral junto às organizações contábeis, e 43,75% desses, menos da metade, procuram por consultoria contábil.

Os resultados da pesquisa também apontaram que a alta carga tributária atinge os escritórios, pois 43,75% possuem gastos com a folha de pagamento acima dos 30% da sua receita total. Essa informação enfatiza ainda mais que a escolha adequada do tipo de tributação é muito importante.

Em suma, a pesquisa mostrou que a escolha equivocada da forma de constituição, por seguinte de tributação, tem ligação direta com os resultados da organização. Por fim, conclui-se que o Simples Nacional é a forma de tributação mais vantajosa para os escritórios de serviços contábeis.

As principais dificuldades encontradas na pesquisa foram as recusas por parte dos escritórios de serviços contábeis em responderem aos questionários, e a não entrega dos questionários nos prazos estabelecidos.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BIZARRO, Carlos R; BIZARRO, Sidnei. BIZARROS E ASSOCIADOS. Disponível em: [http://www.bizarroeassociados.com.br/ges\\_f.shtml](http://www.bizarroeassociados.com.br/ges_f.shtml) Acesso em 15.06.2010.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS e ISS: economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais relevantes à questão tributária**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CHIEREGATO, Renato; GOMES, Marleite Bezerra; JUNIOR, José H. Perez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/uparq/jornal\\_96.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/jornal_96.pdf). Acesso em: 18.05.2010.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – CRC do Mato Grosso do Sul.

DINIZ, M.H. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. 635p.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FEDERAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS E DAS EMPRESAS DE ASSESSORAMENTO, PERÍCIAS, INFORMAÇÕES E PESQUISAS. Disponível em <http://www.fenacon.org.br/anexo3.php>. Acesso em 18.05.2010.

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Disponível em: <http://www.fipecafi.org/mba/mba-gestao-tributaria.aspx>. Acesso em 03.05.2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Contabilidade**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL – JUCEMS. Disponível em: <http://www.jucems.ms.gov.br/templates/apresentacao/componentefixo/gerador/gerador.php?pag=1937&template=21>. Acesso em 13.10.2010.

LEITE, Carlos Eduardo Barros. **A Evolução das Ciências Contábeis no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

LIMA, Emanuel Marcos. **A TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: PROFISSIONAL LIBERAL OU EMPRESA – O QUE É MELHOR?** Campo Grande, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para Elaboração de Monografia e Trabalho de Conclusão de Curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade Avançada e Análises das Demonstrações Financeiras**. 15 ed. São Paulo: Frase editora, 2007.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Maurício Teixeira de. **A Importância da Contabilidade no Processo de Decisão entre o Lucro Real e o Lucro Presumido**. São Paulo. Dissertação (Mestrado). 2009. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – USP.

Receita Federal. Disponível em:

<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/perguntas.asp>. Acesso em 20.04.2010.

Receita Federal. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont.htm>. Acesso em 24.09.2010.

Receita Federal. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/RIR/Livro1.htm>. Acesso em: 25.09.2010.

Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em:

<http://asn.interjornal.com.br/noticia.kmf?noticia=7588376&canal=208> sebrae. Acesso em 03.05.2010.

TEIXEIRA, P. H.; ZANLUCA, J. C. **Manual Prático de Gestão Tributária nas Empresas**. Portal Tributária Editora e Maph Editora. Obra eletrônica atualizada em 19/03/2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regimes de Tributação**. 6 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006.