

# **Proposta de utilização do orçamento no planejamento tributário de uma pequena empresa**

**Daniel Fonseca Costa** (IFMG-Formiga) - danielcosta@cefetbambui.edu.br

## **Resumo:**

*O objetivo do trabalho é analisar se a elaboração de um orçamento dentro do processo de planejamento tributário traz benefícios para uma pequena empresa. A pesquisa foi orientada através de um estudo de caso, realizado em uma empresa de pequeno porte do ramo alimentício. Foi elaborado o orçamento das vendas, das compras, do estoque, do custo das mercadorias vendidas, das despesas operacionais e do resultado do exercício, levando-se em consideração o SIMPLES, o Lucro Presumido e o Lucro Real. Concluiu-se que, no contexto deste trabalho, a elaboração do orçamento trouxe vários benefícios para a pequena empresa estudada, entre eles, informações úteis para a tomada de decisões, economia tributária e melhoria na lucratividade.*

**Palavras-chave:** *Orçamento. Planejamento Tributário. Pequenas Empresas. Resultado*

**Área temática:** *Controladoria*

## **Proposta de utilização do orçamento no planejamento tributário de uma pequena empresa**

### **Resumo**

O objetivo do trabalho é analisar se a elaboração de um orçamento dentro do processo de planejamento tributário traz benefícios para uma pequena empresa. A pesquisa foi orientada através de um estudo de caso, realizado em uma empresa de pequeno porte do ramo alimentício. Foi elaborado o orçamento das vendas, das compras, do estoque, do custo das mercadorias vendidas, das despesas operacionais e do resultado do exercício, levando-se em consideração o SIMPLES, o Lucro Presumido e o Lucro Real. Concluiu-se que, no contexto deste trabalho, a elaboração do orçamento trouxe vários benefícios para a pequena empresa estudada, entre eles, informações úteis para a tomada de decisões, economia tributária e melhoria na lucratividade.

Palavras-chave: Orçamento. Planejamento Tributário. Pequenas Empresas. Resultado

Área Temática: Controladoria

### **1 Introdução**

As microempresas e as empresas de pequeno porte são disciplinadas no Brasil pela Lei Complementar 123, de 14/12/2006, que define as microempresas como aquelas que possuem uma receita bruta anual de até R\$ 240.000,00, e as pequenas empresas, aquelas que possuem uma receita bruta anual de R\$ 240.000,01 até R\$ 2.400.000,00, desde que não incorram nas vedações estabelecidas pela lei.

Essas empresas representam mais de 90% das empresas existentes no Brasil, gerando emprego e renda, porém enfrentam diversas dificuldades em sua administração.

Diante dessas dificuldades, o orçamento pode auxiliar as pequenas empresas na gestão de seus negócios, proporcionando uma eficiência em sua administração e melhorando o nível de decisões dos gestores dessas entidades.

Garrison e Noreen (2001) justificam esse auxílio, dizendo que o orçamento talvez seja mais importante nas pequenas empresas do que nas grandes, pois estas precisam manter seus fluxos de caixa sob controle permanente.

O orçamento também pode ajudar as pequenas empresas no planejamento tributário de suas atividades, uma vez que a opção pelas formas de tributação se dá no início do ano, normalmente no mês de janeiro. Isso gera uma indecisão na hora de fazer uma opção menos onerosa, em função da falta de informação sobre os resultados futuros.

Os temas orçamento e planejamento tributário são tratados pela literatura de forma isolada, havendo uma escassez de trabalhos que contemplam a utilização do orçamento no planejamento tributário.

Atualmente, ressaltando as disposições específicas da legislação, as pequenas empresas podem optar pelo SIMPLES Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. A opção pelo SIMPLES se dá até o último dia do mês de janeiro; pelo Lucro Presumido se dá no pagamento da primeira quota ou quota única do Imposto de Renda, o que acontece, normalmente, até o último dia útil de abril do ano em curso; pelo Lucro Real a opção se dá, também, pelo primeiro pagamento do Imposto Renda, o que ocorre, normalmente, até o

ultimo dia útil do mês de fevereiro. Em todas as formas de tributação a opção é irretratável para todo o exercício.

Estudar os benefícios que o orçamento empresarial pode trazer no planejamento tributário de pequenas empresas se justifica, principalmente, pelo fato da dificuldade que essas empresas têm em obter informações de períodos passados ou futuros para a tomada de decisões. Outro ponto importante a ser abordado é que a falta dessas informações dificulta a opção pela forma de tributação menos onerosa, uma vez que essa opção deve ser feita antes que os fatos administrativos aconteçam, sendo irretratável para todo o exercício social. O orçamento pode ser uma ferramenta importante no planejamento das atividades operacionais, econômicas e financeiras das pequenas empresas, podendo auxiliá-las inclusive na elaboração de planejamento tributário.

Diante disso, o presente trabalho está pautado na seguinte questão: o orçamento pode gerar benefícios para o planejamento tributário de uma pequena empresa?

Partindo do problema proposto, o objetivo do trabalho é analisar se a elaboração de um orçamento dentro do processo de planejamento tributário traz benefícios para uma pequena empresa.

O trabalho esta estruturado em sete seções. Além da introdução, o trabalho contempla na seção 2 uma revisão de literatura, na seção 3 descreve como os dados foram obtidos, na seção 4 traz a metodologia para elaboração da pesquisa, na seção 5 relata os resultados e as discussões e na seção 6 traz a conclusão, sendo finalizado com as referências bibliográficas utilizadas.

## **2 Revisão da literatura**

### **2.1 Orçamento empresarial**

Para vários autores, tais como Garrison e Noreen (2001); Horngren, Sundem e Stratton (2004); Horngren, Datar e Foster (2004); Atkinson, et al (2000); Frezatti (2008), o orçamento é a expressão quantitativa de um plano para períodos futuros. Garrison e Noreen (2001) completam, dizendo que esse plano, denominado orçamento, deve detalhar as aquisições e o uso de recursos financeiros ou de outra natureza durante o período a ser orçado.

Além disso, Maher (2001) diz que o orçamento deve ajudar a planejar e coordenar as atividades, determinando os meios necessários para atingir os objetivos.

Sendo assim, um dos principais objetivos do orçamento, levantado por Garrison e Noreen (2001), é o planejamento do lucro de períodos futuros. Maher (2001) concorda e completa dizendo que o plano do lucro é a parcela do orçamento correspondente à demonstração do resultado.

Outras funções exercidas pelo orçamento é o desempenho crucial que ele exerce no planejamento e controle (HANSEN E MOWEN, 2001). Partindo dessa premissa, Garrison e Noreen (2001) diferenciam o planejamento do controle, dizendo que o planejamento envolve o desenvolvimento de objetivos traçados pela empresa e a preparação dos orçamentos para alcançá-los. Já o controle, na opinião dos autores, representa os passos necessários para aumentar as possibilidades dos objetivos traçados no planejamento a serem alcançados, assegurando que a organização funcione de acordo com as políticas da empresa.

Welsch (1983) define o planejamento e o controle do resultado “como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração”. E ainda expõe que o orçamento envolve a integração de numerosas abordagens técnicas de administração desde o planejamento das vendas, planejamentos de compras, custos e despesas, entre outros, até o planejamento dos resultados, tendo como meta sempre o alcance de lucro, sem sair do enfoque objeto, do planejamento e da missão da organização.

Com isso, Welsch (1983) estabelece que o planejamento é o conjunto de decisões administrativas e que cada decisão reflete um plano para determinado evento, sendo que o somatório de todas as decisões representa o conjunto de políticas e planos da organização. Dentro dessa idéia, Padovezze (2003) diz que o orçamento faz parte do conjunto de informações do planejamento operacional e Frezatti (2008) completa, sugerindo o plano estratégico como sequência do orçamento.

Para se elaborar o orçamento global é necessária a elaboração dos orçamentos de vendas, produção, custos diretos, mão-de-obra, custos indiretos, estoques, despesas administrativas e de venda; bem como o orçamento do fluxo caixa, do resultado do período e do balanço patrimonial (GARRISON e NOREEN, 2001; HANSEN E MOWWEN, 2001).

Para Garrison e Noreen (2001) e Maher (2001) quando o orçamento for elaborado para uma empresa comercial, substitui-se o orçamento de produção pelo orçamento de compra de mercadorias.

Portanto, Horngren, Sundem e Stratton (2004) dividem o orçamento das empresas comerciais em operacional e financeiro, sendo que o orçamento operacional compreende: a) orçamento de venda; b) orçamento de compras; c) orçamento do custo das mercadorias vendidas; d) orçamento de despesas operacionais; e) demonstração do resultado orçado. Já o orçamento financeiro compreende: a) orçamento de capital; b) orçamento de caixa; c) balanço patrimonial orçado.

O orçamento geral de uma organização deve ser iniciado pelo orçamento de vendas (MAHER, 2001), encerrando-se com a projeção do balanço patrimonial orçado (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004)

Para Frezatti (2005), o orçamento dentro do planejamento estratégico, do controle gerencial e do controle operacional passou a ocupar um espaço que antes não ocupava. O orçamento, que antes era centralizado, passou a ser mais participativo e isso ocorreu, principalmente, pelas críticas apresentadas ao orçamento por ser um instrumento desgastante, com um alto custo e que agrega pouco valor aos usuários, como expõe Hope e Fraser (2003) *apud* Frezatti (2005).

Ficher, et al (2002) relata, com base nos resultados de suas pesquisas, que quando se usa o orçamento para alocar recurso e avaliar desempenho, há incentivos complementares para que os colaboradores produzam informações mais úteis, aumentando, assim, os seus esforços e desempenho nas tarefas.

Em sua pesquisa, Hansen, Otley e Stede (2003) disseram que o orçamento tornou-se padrão natural de comparação em determinados períodos e que existem grupos que defendem a melhoria do orçamento, bem como grupos que defendem o seu abandono. Portanto, em análise, os autores recomendam aperfeiçoamento e revisões mais freqüentes do processo orçamentário, focando a análise de indicadores relativos.

Diante disso, Otley (1999) diz que a virtude do orçamento está no controle que ele exerce em toda organização por amarrar as atividades da empresa com o orçamento e manter isso de forma monitorada.

No geral os autores, como Garrison e Noreen (2001); Horngren, Sundem e Stratton (2004); Horngren, Datar e Foster (2004); Atkinson, et al (2000); Frezatti (2008), Maher (2001), Hansen e Mowen (2001), mostram que o orçamento, quando elaborado de forma participativa e consciente, quando bem controlado e monitorado, pode trazer benefícios para as organizações.

## **2.2 Planejamento tributário**

Para Costa e Yoshitake (2006) o planejamento tributário é a forma lícita de racionalizar tributos. Os autores completam dizendo que, através de um bom planejamento e

controle contábil, as empresas, independente do seu porte, podem reduzir de forma legal seus tributos e, conseqüentemente, aumentar seu lucro.

Fabretti (2005) expõe que o planejamento tributário é um estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, o que dará alternativas legais menos onerosas para a empresa.

O planejamento tributário, para Borges (2004), está fundamentado no direito da economia de impostos, o que respalda os contribuintes na adoção de ações que visam a reduzir o ônus tributário. O autor ainda expressa que o “direito à economia de impostos comporta como requisito legal para a prática de ações válidas e legítimas”.

Diante disso, Costa e Yoshitake (2006) demonstram que uma empresa quando se utiliza do planejamento tributário, consegue reduzir de forma legal as despesas tributárias de um período, proporcionando, assim, um melhor resultado.

Os autores fizeram, em seu trabalho, um planejamento tributário, envolvendo o estudo de caso em uma pequena empresa, onde compararam a opção pelo Lucro Presumido, a opção pelo Lucro Real e a opção pelo extinto SIMPLES (Lei 9.317/96).

A conclusão apresentada pelos autores foi que a opção pelo Lucro Real proporcionava um menor gasto tributário e, por conseqüência, um lucro maior. Concluíram, também, que não há uma regra sobre a melhor opção a se fazer e que as pequenas empresas devem manter, sempre, um controle e um planejamento tributário para auxiliar nas decisões, provocando uma desoneração nos gastos tributários e uma melhoria no resultado.

Na mesma linha, Corrêa (2006) conclui seu trabalho dizendo que o planejamento tributário é um componente indispensável no planejamento estratégico das empresas, o que irá garantir redução de custos tributários, ganho de competitividade e incremento da lucratividade. O autor ainda faz a observação de que o planejamento tributário deve ser feito de forma contínua e eficaz, estando preparado para possíveis mudanças em sua estrutura, na hipótese de alterações na legislação e nas regras fiscais e tributárias.

### **3 Dados**

Os dados foram obtidos através de pesquisa documental nos balancetes mensais da empresa estudada, referente aos anos de 2004 a 2008 e através da análise dos Balanços Patrimoniais e das Demonstrações dos Resultados dos exercícios findos em 2004, 2005, 2006 e 2007.

A partir dos dados extraídos nos relatórios acima, estimou-se as receitas de venda, as compras e as despesas para 2009, levando-se em consideração uma inflação projetada de 5% e, principalmente, informações extraídas através de entrevistas com os proprietários e responsáveis pelos setores sobre a expectativa de crescimento da empresa para 2009.

### **4 Metodologia**

O trabalho foi elaborado através de um estudo de caso em uma pequena empresa no segmento de varejo de alimentos (supermercado), compreendendo a elaboração de um orçamento para o exercício de 2009, com a finalidade de se fazer um planejamento tributário para a empresa. O planejamento tributário pretendido leva em consideração o ICMS, o PIS, a COFINS, o Imposto de Renda e a Contribuição Social, com o intuito de se obter a forma menos onerosa de tributação federal: Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real.

Foi elaborado o orçamento operacional para o exercício de 2009 em planilhas do Office Excel, com base nos dados obtidos. O Orçamento foi dividido em três partes: a primeira parte trata do orçamento de vendas, de compras, do custo das mercadorias vendidas e de despesas; a segunda parte trata do cálculo do Simples Nacional, do Lucro Presumido e do

Lucro Real; e a terceira parte faz a comparação das formas de tributação e orça o resultado do período por forma de tributação.

A metodologia utilizada na primeira parte foi:

- A elaboração do orçamento das vendas mensais divididas por formas de tributação do ICMS, PIS e COFINS, bem como do valor desses tributos incidentes sobre as vendas;
- A elaboração do orçamento de compras mensais divididas por formas de tributação do ICMS, PIS e COFINS, levando em consideração os créditos dos respectivos tributos;
- A elaboração do orçamento dos estoques inicial e final e os respectivos tributos que influenciam os seus valores.
- A elaboração do orçamento dos custos anual das mercadorias vendidas por forma de tributação federal;
- A elaboração do orçamento anual das despesas agrupadas por grupos.

A metodologia utilizada para a elaboração da segunda parte do orçamento foi:

- O cálculo do Simples Nacional;
- O cálculo do Lucro Presumido; e
- O cálculo do Lucro Real.

Todos os cálculos e alíquotas utilizados para apuração dos tributos foram feitos com base na Legislação em vigor na época da elaboração do orçamento.

E para finalizar elaborou-se a última parte com o intuito de comparar e analisar as formas de tributação, utilizando-se da seguinte metodologia:

- A comparação entre as formas de tributação (Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real);
- Elaboração do orçamento do resultado do exercício por forma de tributação.

## 5 Resultados e discussões

### 5.1 Orçamento de vendas, compras, cmv e despesas operacionais

Para a elaboração do orçamento de vendas, levou-se em consideração as receitas mensais dividindo-as, primeiramente, em receitas tributadas pelo ICMS com alíquotas de 7%, 12% e 18%. Além disso, estabeleceu-se a parcela das vendas que seriam tributadas por substituição tributária de ICMS. Outro ponto relatado no orçamento das vendas foi a separação do valor das receitas que não tem a incidência de PIS e CONFIS, conforme expresso na Tabela 1.

Tabela 1 – Orçamento de Vendas

PERÍODO	VENDAS TRIBUTADAS				VENDAS ST/IS	VENDAS TOTAIS	VENDAS / PIS/COFINS
	18%	12%	7%	TOTAL			
jan/09	35.802,28	19.403,81	5.449,69	60.655,78	39.594,81	100.250,59	11.523,65
fev/09	35.824,05	18.686,34	5.433,66	59.944,04	41.168,35	101.112,39	10.630,98
mar/09	38.843,35	20.045,12	6.169,96	65.058,43	42.784,07	107.842,50	14.800,29
abr/09	36.147,72	19.024,99	5.748,17	60.920,88	40.214,35	101.135,23	7.971,41
mai/09	38.545,98	19.881,51	6.587,57	65.015,07	43.845,38	108.860,44	12.218,89
jun/09	36.610,50	18.792,22	6.320,42	61.723,14	40.722,12	102.445,26	9.857,86
jul/09	37.706,30	19.662,73	6.063,96	63.432,99	42.076,02	105.509,01	9.549,96
ago/09	37.808,69	21.690,07	6.594,75	66.093,51	45.803,88	111.897,39	11.431,06
set/09	39.890,29	15.478,90	6.471,94	61.841,13	46.185,34	108.026,47	9.976,97
out/09	43.820,07	14.720,58	5.948,43	64.489,08	49.771,46	114.260,54	13.409,10
nov/09	41.650,26	13.104,41	5.926,18	60.680,84	41.247,14	101.927,98	11.172,30
dez/09	51.989,27	18.029,66	6.192,01	76.210,93	46.125,12	122.336,06	12.138,00
<b>Total</b>	<b>474.638,76</b>	<b>218.520,33</b>	<b>72.906,73</b>	<b>766.065,81</b>	<b>519.538,03</b>	<b>1.285.603,84</b>	<b>134.680,47</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Como se pode perceber na Tabela 1, a empresa orçou para 2009 uma receita anual de R\$ 1.285.603,84, sendo que, desse valor, R\$ 766.065,81 são tributados pelo ICMS, R\$ 518.538,03 são tributados por substituição tributária de ICMS e R\$ 134.680,37 não sofrem a incidência do PIS e da COFINS.

Os tributos sobre as vendas podem ser cumulativos ou não cumulativos. Para o Lucro Real o ICMS, o PIS, e a COFINS são não cumulativos, portanto, no Lucro Presumido apenas o ICMS não é cumulativo, sendo os demais tributados de forma cumulativa. Os tributos incidentes sobre as vendas e os seus valores, que serão utilizados de forma não cumulativa no planejamento tributário, podem ser vistos na Tabela 2.

Tabela 2 – Tributos sobre as Vendas

TRIBUTOS	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTAS	VR. TRIBUTOS
ICMS	474.638,76	18%	85.434,98
ICMS	218.520,33	12%	26.222,44
ICMS	72.906,73	7%	5.103,47
<b>TOTAL ICMS</b>	<b>766.065,81</b>		<b>116.760,89</b>
PIS	1.150.923,37	1,65%	18.990,24
COFINS	1.150.923,37	7,60%	87.470,18
<b>TOTAL PIS/COFINS</b>			<b>106.460,41</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS</b>			<b>223.221,30</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Das vendas do período, obteve-se um total de tributos anuais de R\$ 223.221,30, sendo R\$ 116.760,89 de ICMS tributado às alíquotas de 7%, 12% e 18%, R\$ 18.990,24 de PIS, tributado à alíquota de 1,65% e R\$ 87.470,18 de COFINS, tributado à alíquota de 7,60%. O cálculo do ICMS foi utilizado para o lucro presumido e lucro real e o do PIS e COFINS utilizado no Lucro Real.

O orçamento das compras foi elaborado mensalmente, levando em consideração as compras tributadas pelo ICMS com alíquotas de 7%, 12% e 18%, bem como as que possuem substituição tributária. Como no orçamento de vendas, o orçamento das compras separou aquelas que não possuem a incidência de PIS e COFINS ou possuem alíquota zero desses tributos, de acordo com a Tabela 3

Tabela 3 – Orçamento de Compras

PERÍODO	COMPRAS TRIBUTADAS PELO ICMS				COMPRAS ST/ME/IS	COMPRAS TOTAIS	COMPRAS s/ PIS-COFINS
	18%	12%	7%	TOTAL			
jan/09	27.758,55	8.564,89	5.143,45	41.466,88	38.885,68	80.352,56	9.405,50
fev/09	26.459,75	10.085,42	5.126,29	41.671,46	31.231,06	72.902,52	9.626,59
mar/09	25.740,95	12.968,66	5.172,99	43.882,60	34.235,38	78.117,97	9.139,12
abr/09	28.818,48	8.274,96	5.232,98	42.326,41	41.512,39	83.838,80	8.076,10
mai/09	27.297,50	8.684,88	5.146,17	41.128,54	35.355,15	76.483,69	9.563,06
jun/09	27.005,63	12.593,05	5.723,29	45.321,97	37.564,38	82.886,35	9.999,63
jul/09	29.153,17	11.172,26	5.133,40	45.458,83	37.524,25	82.983,08	11.506,83
ago/09	29.507,25	9.584,22	4.063,10	43.154,57	42.661,49	85.816,06	10.731,90
set/09	28.103,23	12.465,38	3.677,28	44.245,89	36.200,85	80.446,74	10.723,79
out/09	33.479,30	8.926,54	3.171,34	45.577,18	46.987,07	92.564,25	9.106,47
nov/09	30.422,72	12.073,26	3.214,25	45.710,23	42.752,59	88.462,82	10.792,97
dez/09	28.015,58	11.914,19	3.537,49	43.467,26	37.280,46	80.747,72	12.315,50
<b>Total</b>	<b>341.762,10</b>	<b>127.307,70</b>	<b>54.342,02</b>	<b>523.411,81</b>	<b>462.190,74</b>	<b>985.602,56</b>	<b>120.987,47</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

A Tabela 3 demonstrou um total de compras anuais de R\$ 985.602,56, sendo que desse valor R\$ 523.411,51 são tributadas pelo ICMS, gerando um crédito de 80.598,04, conforme tabela 4. Nas compras há um valor de R\$ 120.987,47 que não possui a incidência de PIS e COFINS. Com isso os valores dos créditos dos impostos sobre as compras são utilizados na tributação pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido quando o tributo for não cumulativo. No caso do planejamento elaborado no Lucro real o ICMS, o PIS e a COFINS não são cumulativos gerando o direito ao crédito sobre as compras. Já no Lucro Presumido o PIS e a COFINS são cumulativos, não sendo permitido o aproveitamento do crédito. Os créditos dos tributos sobre as compras podem ser observados na Tabela 4.

Tabela 4 – Tributos sobre as compras

TRIBUTOS	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTAS	VR. TRIBUTOS
ICMS	341.762,10	18%	61.517,18
ICMS	127.307,70	12%	15.276,92
ICMS	54.342,02	7%	3.803,94
<b>TOTAL ICMS</b>	<b>523.411,81</b>		<b>80.598,04</b>
PIS	864.615,09	1,65%	14.266,15
COFINS	864.615,09	7,60%	65.710,75
<b>TOTAL PIS/COFINS</b>			<b>79.976,90</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS</b>			<b>160.574,94</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Como foi dito, a Tabela 4 informa um crédito de ICMS no valor total de R\$ 80.598,04, às alíquotas de 7%, 12% e 7% e um crédito de PIS no valor de R\$ 14.266,15 e de COFINS no valor de R\$ 65.710,75, às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente. Para o Lucro Real, é utilizado um crédito total de R\$ 160.574,94 referente ao ICMS, PIS e COFINS e para o Lucro Presumido, o crédito será de R\$ 80.598,04 referente ao ICMS.

Para elaborar o custo das mercadorias vendidas para o exercício de 2009, foi necessário orçar os valores dos estoques iniciais e finais, bem como a influência dos tributos não cumulativos sobre esses estoques. O planejamento dos estoques pode ser analisado na Tabela 5.

Tabela 5 – Orçamento do Estoque Inicial e Final

TRIBUTOS	ESTOQUE INICIAL			ESTOQUE FINAL		
	ESTOQUE INICIAL	ALIQ.	TRIBUTOS s/ESTOQUE	ESTOQUE FINAL	ALÍQ.	TRIBUTOS s/ESTOQUE
ICMS	37.269,50	18%	6.708,51	39.132,98	18%	7.043,94
ICMS	13.322,16	12%	1.598,66	13.988,27	12%	1.678,59
ICMS	3.861,82	7%	270,33	4.054,91	7%	283,84
Subst. Tributária	40.723,39			42.759,56		
<b>TOTAL ESTOQUE</b>	<b>95.176,87</b>		<b>8.577,50</b>	<b>99.935,71</b>		<b>9.006,37</b>
PIS	83.755,65	1,65%	1.381,97	87.943,43	1,65%	1.451,07
COFINS	83.755,65	7,60%	6.365,43	87.943,43	7,60%	6.683,70
<b>PIS/COFINS</b>			<b>7.747,40</b>			<b>8.134,77</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS</b>			<b>16.324,89</b>			<b>17.141,14</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Conforme Tabela 5, o valor do estoque inicial bruto foi de R\$ 95.176, 87 e sobre ele incidiu um total de ICMS de R\$ 8.557,50. Além disso, houve a incidência do PIS e da COFINS sobre uma base de cálculo de R\$ 83.755,65, no valor de R\$ 7.747,40.

O estoque final orçado foi de R\$ 99.935,71, sendo que desse valor o PIS e a COFINS incide sobre R\$ 87.943,43. Portanto, o valor do PIS e da COFINS sobre o estoque final foi de R\$ 8.134,77. Além disso, há a incidência de R\$ 9.006,34 de ICMS.

O orçamento do CMV – custo das mercadorias vendidas foi elaborado, levando em consideração o orçamento de compras (Tabela 3), o orçamento dos estoques (Tabela 5) e a influência do Crédito do ICMS, PIS e COFINS sobre as compras e estoques (Tabelas 4 e 5). Na apuração do CMV pelo Simples Nacional, pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real, utilizou-se a seguinte equação:  $CMV = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras Anuais} - \text{Estoque Final}$ .

O orçamento do CMV pode ser observado na Tabela 6.

Tabela 6 – Orçamento do Custo das Mercadorias Vendidas

	<b>SIMPLES NACIONAL</b>	<b>LUCRO PRESUMIDO</b>	<b>LUCRO REAL</b>
Estoque Inicial	95.176,87	86.599,37	78.851,98
Compras	985.602,56	905.004,51	825.027,62
Estoque Final	99.935,71	90.929,34	82.794,57
<b>CMV</b>	<b>980.843,71</b>	<b>900.674,54</b>	<b>821.085,02</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Ao analisar os custos das mercadorias vendidas, constantes na Tabela 6, percebe-se que o CMV encontrado para o Simples Nacional é de R\$ 980.843,71, sendo que esse valor não sofreu com a influência do crédito do ICMS, PIS e COFINS nos estoques e nas compras.

Já o CMV encontrado para o Lucro Presumido perfaz uma importância de R\$ 900.674,54, valor que se encontra líquido do crédito de ICMS. Diferentemente, o CMV no Lucro Real foi de R\$ 820.892,38, que além do crédito de ICMS, foi diminuído pelo crédito do PIS e do COFINS.

No Lucro Presumido, o estoque inicial é de R\$ 86.599,37, encontrado através da diferença entre o estoque inicial de R\$ 95.176,87 e o crédito de ICMS de R\$ 8.577,50 (Tabela 5). As compras representam a importância de R\$ 905.004,51, valor que foi encontrado através da diminuição do valor bruto das compras de R\$ 985.602,56 pelo valor do crédito de ICMS sobre as compras de R\$ 80.598,04 (Tabela 4). O estoque final no Lucro Presumido é de R\$ 90.929,34, que representa a diferença entre o estoque final de R\$ 99.935,71 e o valor do crédito do ICMS de R\$ 9.006,37 (Tabela 5)

Porém, no Lucro Real esses valores se diferem. O estoque inicial perfaz a importância de R\$ 78.851,98, que representa a diferença do valor do estoque inicial de R\$ 95.176,87 e o valor do crédito do ICMS, PIS e COFINS de R\$ 16.324,89. O valor das compras são de R\$ 825.027,63, resultante da diferença entre as compras brutas de R\$ 985.602,56 e o crédito dos tributos sobre as compras de R\$ 160.574,94. O estoque final é de R\$ 82.704,57, que é o estoque final bruto de R\$ 99.935,71 menos o crédito sobre esse estoque de R\$ 17.141,14 (Tabela 5).

Os valores dos custos das mercadorias vendidas, apresentados na Tabela 6, irão influenciar o resultado da empresa, dependendo da opção de tributação que ela fizer.

Para finalizar a primeira parte do orçamento com fins de planejamento tributário, fez-se o levantamento das despesas gerais que irão incorrer no exercício de 2009, que foram agrupadas por gênero conforme Tabela 7.

Tabela 7 – Orçamento das Despesas Operacionais

	SIMPLES	L.PRESUMIDO	L.REAL
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>			
Despesas com Pessoal	58.180,81	70.490,28	70.490,28
<i>Salários e Encargos</i>	<i>34.420,81</i>	<i>34.420,81</i>	<i>34.420,81</i>
<i>Retiradas Pró-Labore</i>	<i>23.760,00</i>	<i>23.760,00</i>	<i>23.760,00</i>
<i>INSS s/ Salários e Retiradas</i>	-	<i>12.309,47</i>	<i>12.309,47</i>
Despesas com Ocupação	12.483,74	12.483,74	12.483,74
Utilidades e Serviços	30.304,21	30.304,21	30.304,21
Despesas Gerais	48.656,74	48.656,74	48.656,74
Tributos e Contribuições	2.148,26	2.148,26	2.148,26
Propaganda e Publicidade	540,00	540,00	540,00
Provisões	2.876,54	2.876,54	2.876,54
Resultado Financeiro	2.214,13	2.214,13	2.214,13
<b>TOTAL</b>	<b>157.404,43</b>	<b>169.713,90</b>	<b>169.713,90</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

As despesas totais do período para o Simples somaram a importância de R\$ 157.404,43 e o montante dessas despesas para o Lucro Presumido e Lucro Real foram de R\$ 169.713,90. Percebe-se que a diferença encontrada entre as forma de tributação, no valor de R\$ 12.309,47, representa o INSS patronal sobre os salários e sobre as retiradas *pró-labore* que incidem somente no Lucro Presumido e no Lucro Real.

## 5.2 Cálculo do Simples Nacional, do Lucro Presumido e do Lucro Real

Para cálculo de todos os tributos no Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro real foi utilizada a Legislação vigente na época da elaboração do planejamento proposto.

No cálculo do Simples Nacional, apresentado na Tabela 8, levou-se em consideração o Receita total orçada para o período de 2009, a fim de obter a alíquota média para vendas de produtos tributados pelo ICMS, PIS e COFINS, vendas com substituição tributária de ICMS e vendas sem a incidência de PIS e COFINS.

Tabela 8 – Cálculo do Simples

Mês	Vendas Trib.	Alíquota	Vendas ST	Alíquota	Venda s/ PIS	Alíquota	Receita Bruta	SIMPLES
jan/09	60.655,78	9,95%	28.071,16	6,57%	11.523,65	4,86%	100.250,59	8.439,57
fev/09	59.944,04	9,95%	30.537,37	6,57%	10.630,98	4,86%	101.112,39	8.487,40
mar/09	65.058,43	9,95%	27.983,78	6,57%	14.800,29	4,86%	107.842,50	9.031,14
abr/09	60.920,88	9,95%	32.242,94	6,57%	7.971,41	4,86%	101.135,23	8.567,40
mai/09	65.015,07	9,95%	31.626,48	6,57%	12.218,89	4,86%	108.860,44	9.140,70
jun/09	61.723,14	9,95%	30.864,26	6,57%	9.857,86	4,86%	102.445,26	8.648,33
jul/09	63.432,99	9,95%	32.526,06	6,57%	9.549,96	4,86%	105.509,01	8.912,67
ago/09	66.093,51	9,95%	34.372,82	6,57%	11.431,06	4,86%	111.897,39	9.390,15
set/09	61.841,13	9,95%	36.208,37	6,57%	9.976,97	4,86%	108.026,47	9.016,96
out/09	64.489,08	9,95%	36.362,36	6,57%	13.409,10	4,86%	114.260,54	9.457,35
nov/09	60.680,84	9,95%	30.074,84	6,57%	11.172,30	4,86%	101.927,98	8.556,63
dez/09	76.210,93	9,95%	33.987,12	6,57%	12.138,00	4,86%	122.336,06	10.405,85
<b>Total</b>	<b>766.065,81</b>		<b>384.857,56</b>		<b>134.680,47</b>		<b>1.285.603,84</b>	<b>108.054,16</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Conforme apurado na Tabela 8, o simples sobre as vendas orçadas para 2009 é de R\$ 108.054,16, valor esse que irá influenciar o resultado do período. No valor apurado de Simples inclui o INSS, que nas outras formas de tributação é calculado e recolhido separadamente, influenciando, assim, o montante de tributos.

No Lucro Presumido foi calculado o PIS, o COFINS, o Imposto de Renda, a Contribuição Social, o ICMS e o INSS, conforme Tabela 9.

Tabela 9 – Cálculo dos Tributos pelo Lucro Presumido

<b>TRIBUTOS</b>	<b>Base de Cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>L.Presumido</b>	<b>Tributos Líq.</b>
PIS	1.285.603,84	0,65%	8.356,42	8.356,42
COFINS	1.285.603,84	3%	38.568,12	38.568,12
IRPJ	102.848,31	15%	15.427,25	15.427,25
CSLL	154.272,46	9%	13.884,52	13.884,52
ICMS <sup>1</sup>			116.760,89	36.591,72
INSS			12.309,47	12.309,47
<b>Total de Tributos</b>			<b>205.306,66</b>	<b>125.137,50</b>
	DÉBITO	CRÉDITO	ESTOQUE	SALDO
<sup>1</sup> ICMS	116.760,89	(80.598,04)	428,87	36.591,72

Fonte: Elaborada pelo autor

O montante dos tributos apresentados na Tabela 9 perfaz a importância de R\$125.137,50, sendo que desse valor R\$ 8.356,42 refere-se ao PIS, calculado à alíquota de 0,65% e R\$ 38.568,12 ao COFINS à alíquota de 3%, conforme Legislação Vigente. O Imposto de Renda foi calculado, presumindo um lucro de 8% sobre a receita total com uma alíquota incidente de 15%, o que gerou um valor de R\$ 15.427,25 e a Contribuição Social foi apurada, presumindo-se um Lucro de 12% e com uma alíquota de 9% sobre a base de cálculo encontrada, o que gerou um tributo de R\$ 13.884,52.

Na apuração de ICMS, levou-se em consideração o imposto incidente sobre as vendas de R\$ 116.760,89, apurado na tabela 2, um crédito de ICMS apurado na Tabela 4 de R\$ 80.598,04 e a diferença de R\$ 428,87, constante na tabela 5, referente ao estoque inicial e final, gerando um ICMS líquido de R\$ 36.591,72.

Por fim, o INSS de R\$ 12.309,47, apurado no orçamento de despesas, encontra-se representado na Tabela 7.

Para encontrar os tributos devidos no Lucro Real, primeiramente, apurou-se o lucro real do período orçado, conforme Tabela 10 e, logo após, calcularam-se os tributos como consta na Tabela 11.

Tabela 10 – Apuração do Lucro Real, do Imposto de Renda e da Contribuição Social

<b>APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>		
Receita Bruta	1.285.603,84	
( - ) Dedução da Receita Bruta	(223.221,30)	
( - ) ICMS s/ venda	(116.760,89)	
( - ) PIS sobre venda	(18.990,24)	
( - ) COFINS Sobre Venda	(87.470,18)	
= Receita Líquida	1.062.382,54	
( - ) CMV	(821.085,02)	
= Lucro Bruto	241.297,52	
( - ) Despesas Operacionais	(169.713,90)	
= Lucro Antes do IR e CS	71.583,62	
Adições	-	
Exclusões	-	
= Lucro Real	71.583,62	
<b>IRPJ</b>	<b>15%</b>	<b>10.737,54</b>
<b>CSLL</b>	<b>9%</b>	<b>6.442,53</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Conforme demonstrado na Tabela 10, o Lucro Real orçado para 2009 foi de R\$ 71.583,62, sendo apurado através da receita prevista, dos impostos incidentes sobre as vendas apurados na tabela 11, do CMV apurado na tabela 6 e das despesas operacionais apuradas na Tabela 7.

Com isso, o Imposto de Renda de 15% sobre o Lucro Real foi de R\$ 10.737,54 e a Contribuição Social de 12% foi de R\$ 6.442,53.

Os demais tributos foram calculados de acordo com a Legislação vigente, sendo agrupados na Tabela 11

Tabela 11 – Cálculo dos Tributos pelo Lucro Real

<b>Tributos</b>	<b>Base de Cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Vr. Tributo</b>	<b>Tributos Líq.</b>
PIS <sup>1</sup>	1.150.923,37	1,65%	18.990,24	4.793,19
COFINS <sup>2</sup>	1.150.923,37	7,6%	87.470,18	22.077,70
IRPJ	71.583,62	15%	10.737,54	10.737,54
CSLL	71.583,62	9%	6.442,53	6.442,53
ICMS <sup>3</sup>			116.760,89	36.591,72
INSS			12.309,47	12.309,47
<b>Total de Tributos</b>				<b>92.952,14</b>
	<b>DÉBITO</b>	<b>CRÉDITO</b>	<b>SALDO</b>	<b>SALDO</b>
<sup>1</sup> PIS	18.990,24	(14.266,15)	69,10	4.793,19
<sup>2</sup> COFINS	87.470,18	(65.710,75)	318,27	22.077,70
<sup>3</sup> ICMS	116.760,89	(80.598,04)	428,87	36.591,72

Fonte: Elaborada pelo autor

O total de tributos líquidos pelo lucro real foi de R\$ 92.805,74, conforme Tabela 11. Desse montante, R\$ 10.737,54 e R\$ 6.442,53 equivalem, respectivamente, ao Imposto de Renda e à Contribuição Social calculados na Tabela 10.

O INSS de R\$ 12.309,47 apurado na Tabela 4 e o ICMS de R\$ 36.591,72 não sofreram alterações em relação ao Lucro Presumido.

Portanto, o PIS e o COFINS no Lucro Real são apurados de forma não-cumulativa, e seus respectivos valores líquidos são de R\$ 4.793,19 e 21.885,06. O valor do PIS sobre as vendas foi de R\$ 18.990,27 (Tabela 2), com um crédito de R\$ 14.266,15 (Tabela 4) e com uma variação nos estoques inicial e final de R\$ 69,10 (Tabela 5). Já o COFINS sobre as vendas foi de R\$ 87.470,18 (Tabela 2), com um crédito de R\$ 65.710,75 (Tabela 4) e uma variação nos estoques de R\$ 125,63 (Tabela 5).

### 5.3 Análise da utilização do orçamento e no planejamento tributário

A análise do planejamento tributário elaborado a partir do orçamento para 2009 foi feita através da comparação dos tributos e dos resultados obtidos em cada forma de tributação. Os tributos apurados no Simples nacional, Lucro Presumido e Lucro Real encontram-se na Tabela 12.

Tabela 12 – Comparação entre as Formas de Tributação

TRIBUTOS	SIMPLES	L.Presumido	L.Real
SIMPLES	108.054,16	-	-
PIS	-	8.356,42	4.793,19
COFINS	-	38.568,12	22.077,70
IR	-	15.427,25	10.737,54
CSLL	-	13.884,52	6.442,53
ICMS	-	36.591,72	36.591,72
INSS	-	12.309,47	12.309,47
<b>Total</b>	<b>108.054,16</b>	<b>125.137,50</b>	<b>92.952,14</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

A Tabela 12 traz uma comparação entre as formas de tributação, onde se pode perceber que a forma menos onerosa foi o Lucro Real, com um montante de tributos anuais no valor de R\$ 92.805,74. Em segundo plano ficou o Simples com um valor R\$ 108.054,16 e a forma mais onerosa para o caso estudado foi o Lucro Presumido, perfazendo um total de R\$ 125.137,50.

Ao analisar a comparação entre as formas de tributação, verificou-se que se a empresa optar pelo Lucro Real, terá uma economia tributária em relação ao Simples Nacional de R\$ 15.102,02, o que representa uma redução de 13,98% e em relação ao Lucro Presumido, uma economia de R\$ 32.185,35, ou seja, 29,79%.

Outra forma de avaliar a melhor forma de tributação é através da demonstração do resultado orçada, que compreendeu todas as informações de vendas, custo de mercadorias vendidas, impostos sobre vendas e despesas encontradas no processo orçamentário. Os resultados encontrados podem ser observados na Tabela 13.

Tabela 13 – Demonstração do Resultado Comparativa por Forma de Tributação

Descrição	Simples	L.Presumido	L.Real
<b>RECEITA BRUTA</b>	<b>1.285.603,84</b>	<b>1.285.603,84</b>	<b>1.285.603,84</b>
(-) DED. DA RECEITA BRUTA	(108.054,16)	(163.685,43)	(223.221,30)
SIMPLES	(108.054,16)	-	-
PIS	-	(8.356,42)	(18.990,24)
COFINS	-	(38.568,12)	(87.470,18)
ICMS	-	(116.760,89)	(116.760,89)
<b>= RECEITA LÍQUIDA</b>	<b>1.177.549,68</b>	<b>1.121.918,41</b>	<b>1.062.382,54</b>
(-) CMV	(980.843,71)	(900.674,54)	(821.085,02)
<b>= LUCRO BRUTO</b>	<b>196.705,97</b>	<b>221.243,87</b>	<b>241.297,52</b>
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	(157.404,43)	(169.713,90)	(169.713,90)
<i>Despesas com Pessoal</i>	(58.180,81)	(70.490,28)	(70.490,28)
<i>Despesas com Ocupação</i>	(12.483,74)	(12.483,74)	(12.483,74)
<i>Utilidades e Serviços</i>	(30.304,21)	(30.304,21)	(30.304,21)
<i>Despesas Gerais</i>	(48.656,74)	(48.656,74)	(48.656,74)
<i>Tributos e Contribuições</i>	(2.148,26)	(2.148,26)	(2.148,26)
<i>Propaganda e Publicidade</i>	(540,00)	(540,00)	(540,00)
<i>Provisões</i>	(2.876,54)	(2.876,54)	(2.876,54)
<i>Resultado Financeiro</i>	(2.214,13)	(2.214,13)	(2.214,13)
<b>= LUCRO ANTES IR E CSLL</b>	<b>39.301,54</b>	<b>51.529,97</b>	<b>71.583,62</b>
(-) IRPJ	-	(15.427,25)	(10.737,54)
(-) CSLL	-	(13.884,52)	(6.442,53)
<b>= LUCRO LÍQUIDO</b>	<b>39.301,54</b>	<b>22.218,20</b>	<b>54.403,55</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Na Tabela 13, caso a empresa opte pelo Lucro real, conseguirá um lucro de R\$ 54.403,55. No Simples Nacional, esse lucro cai para R\$ 39.301,54 e no Lucro Presumido, o lucro do período seria apenas de R\$ 22.218,20.

A diferença entre o lucro apurado pelo Lucro Real e pelo Simples Nacional é de R\$ 15.102,02 em favor ao Lucro Real, o que equivale a um aumento de 38,43% no resultado. Ao comparar o Lucro Real com o Lucro Presumido, verifica-se que, pelo Lucro Real, há um aumento de R\$ 32.185,35 no lucro do período, ou seja, 144,86%.

Além disso, no Lucro Real, o lucro líquido obtido equivale a 4,23% sobre a Receita Bruta. No Simples Nacional esse resultado cai para 3,06% e no Lucro Presumido o lucro líquido equivale a apenas 1,73% da receita do período.

Portanto, percebe-se, obviamente, que a diferença encontrada no resultado de cada forma de tributação é a mesma encontrada na comparação das formas tributárias constantes na Tabela 12.

## 6 Conclusão

O objetivo proposto para o trabalho foi analisar se a elaboração de um orçamento dentro do processo de planejamento tributário traz benefícios para uma pequena empresa.

Sendo assim, percebe-se que, para a empresa estudada os benefícios encontrados nos resultados do trabalho foram vários.

Em primeiro lugar, o orçamento possibilitou à pequena empresa projetar seu resultado e traçar metas para se obter uma lucratividade maior.

Além disso, o orçamento possibilitou que a empresa optasse pela forma de tributação menos onerosa, promovendo uma racionalização nas despesas tributárias, melhorando assim seu resultado.

Por último, verificou-se que o orçamento elaborado propiciou à empresa estudada informações úteis para auxiliar em decisões racionais e eficazes.

O estudo apresentado relatou que a melhor opção para a empresa foi o Lucro Real, que projetou um lucro de R\$ 54.403,55, resultado esse 38,43% maior que o SIMPLES e 144,86% maior que o Lucro presumido.

O fato do Lucro Real ter sido a melhor opção para a empresa e para o exercício estudado não deve ser levado como regra. Como se observou no desenvolvimento do trabalho, a obtenção de informações através do orçamento deve ser feita constantemente pelas empresas, sendo que o orçamento deve ser elaborado, monitorado, controlado e atualizado a cada exercício ou quando ocorrer em mudanças no cenário econômico que influenciem as operações da pequena empresa.

Assim, conclui-se que o orçamento trouxe diversos benefícios para a pequena empresa estudada, entre eles informações úteis para a tomada de decisões, a economia tributária e a melhoria na lucratividade.

Para estudos futuros sobre orçamento, propõe-se a comparação do orçamento elaborado com o realizado, para verificar se os benefícios apresentados pelo orçamento são obtidos pela empresa quando da realização de suas operações.

## Referências

ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2004. 377 p.

BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.**

CORRÊA, Alan Cesar Monteiro. **Planejamento tributário:** ferramenta estratégica da gestão empresarial. Revista Brasileira de Contabilidade, v. 35, n. 158, p 57-73, 2006.

COSTA, Daniel Fonseca; YOSHITAKE, Mariano. **O controle e a informação contábil no planejamento tributário de uma pequena empresa para redução dos tributos e otimização dos lucros.** Boletim CRC-SP, v. 36, n. 157, p 40-54, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2005. 356 p.

FISHER, Joseph G; et al. **Using budgets for performance evaluation:** effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. The Accounting Review, v. 77, n. 4, p. 847-865, 2002.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial:** planejamento e controle gerencial. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. 225 p.

\_\_\_\_\_. **Beyond budgeting:** inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?. v. 45, n. 2, p 23-33, 2005.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial.** 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001. 643 p.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 783 p.

HANSEN, Stephen C.; OTLEY, David T.; VAN DER STEDE, Win A.. **Practice developments in budgeting:** an overview and research perspective. Journal of Management Accounting Research, v. 15, p. 95-116, 2003.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos.** 11ª ed. v 1. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 526 p.

HORNGREN, Charles T.; SUDEM, Gary L.; STRATTON, William O.. **Contabilidade gerencial.** 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 560 p.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos:** criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001. 905 p.

OTLEY, David. **Performance management:** a framework for management control systems research. Management Accounting Research, v 10, p 363-382, 1999.

PADOVEZZE, Cloves Luís. **Controladoria:** estratégica e operacional. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003. 483 p.

PINTO, João R. Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e sistema SIMPLES:** incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2008. 17<sup>a</sup> ed. Porto Alegre: CRCRS, 2009.

WELSCH, Glenn A.. **Orçamento empresarial.** 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1983. 397 p.