

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THAÍS PANISSA DA SILVA

OS CUSTOS DA FOLHA DE PAGAMENTO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
DO SETOR DE SERVIÇOS

DOURADOS/MS

2018

THAÍS PANISSA DA SILVA

**OS CUSTOS DA FOLHA DE PAGAMENTO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
DO SETOR DE SERVIÇO**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Rafael Martins Noriller

Banca Examinadora:

Juarez Marques Alves

Glenda de Almeida Soprane

Dourados/MS

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

S586c Silva, Thais Panissa Da

OS CUSTOS DA FOLHA DE PAGAMENTO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO SETOR DE SERVIÇO [recurso eletrônico] / Thais Panissa Da Silva. -- 2018.

Arquivo em formato pdf.

Orientador: RAFAEL MARTINS NORILLER.

TCC (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Federal da Grande Dourados, 2018.

Disponível no Repositório Institucional da UFGD em:

<https://portal.ufgd.edu.br/setor/biblioteca/repositorio>

1. Planejamento Tributário. 2. Folha de Pagamento. 3. Elisão Fiscal. I. Noriller, Rafael Martins.

II. Título.

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

©Direitos reservados. Permitido a reprodução parcial desde que citada a fonte.

RESUMO

O estudo tem o intuito de identificar qual o regime de tributação mais viável para a obtenção de redução com custo na folha de pagamento de três empresas que atuam no setor de prestação de serviços na atividade médica no município de Dourados – MS. Tendo em vista que as empresas possuem elevada carga tributária sobre a folha de pagamento, é notória a importância do planejamento tributário na tomada de decisão, no que tange a economia tributária, por meio da elisão fiscal. Assim, o planejamento tributário passa a ser um fator determinante para a redução de custos com tributos sobre a folha de pagamento, visto que viabiliza o regime de tributação que mais se adequa a empresa. Através de uma análise tributária, neste estudo, foram comparados os regimes de tributação que se encaixavam com a situação real das empresas no exercício de 2017, visando informar qual regime tributário permitiria maior redução de custos com a folha de pagamento. Conclui-se que a escolha pelo Simples Nacional é a mais viável, pois este regime possibilita menor carga tributária sobre a folha de pagamento, devido à ausência do INSS patronal.

Palavras-chave: Planejamento tributário; Folha de Pagamento; Elisão Fiscal.

ABSTRACT

The aim of this study was to identify the most feasible taxation regime for obtaining a reduction with a cost in the payroll of three companies that work in the medical services sector in the city of Dourados - MS. Considering that the companies have a high tax burden, the importance of tax planning in the decision-making process regarding the tax economy, through tax avoidance, is notorious. Thus, tax planning becomes a determining factor for the reduction of costs with tribute, since it makes possible the taxation regime that best suits the company. Through a tax analysis, in this study, the taxation regimes that fit the real situation of the companies in the year 2017 were compared, aiming to inform which tax regime would allow greater reduction of costs with the payroll. It is concluded that the choice of the SIMPLES NACIONAL is the most viable, since this regime allows a lower tax burden on the payroll, due to the absence of the INSS employer.

Keywords: Tax planning; Payroll; Tax Elision

SUMÁRIO

RESUMO.....	3
1. INTRODUÇÃO	6
1.1 OBJETIVOS	7
1.1.1 Objetivo Geral	7
1.1.2 Objetivos Específicos	7
1.2 JUSTIFICATIVA	7
2. REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1 TRIBUTO	9
2.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS	10
2.3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	12
2.4 FOLHA DE PAGAMENTO ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS.....	13
2.5 REFORMA TRABALHISTA	15
3. METODOLOGIA.....	17
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	17
3.2 DEFINIÇÕES DO OBJETO DE PESQUISA	18
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	18
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	19
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	20
4.1 EVIDENCIAÇÕES DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS	20
4.2 COMPARAÇÕES DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS	21
4.3 RELAÇÕES DOS CUSTOS COM FUNCIONÁRIOS E O FATURAMENTO	23
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	25
REFERÊNCIAS	26

1. INTRODUÇÃO

A complexidade da legislação aliadas à alta carga tributária corroboram com entraves na continuidade das empresas brasileiras (FREITAS et al, 2017). Em resposta a esses fatores, as organizações buscam ferramentas de redução tributária, por meio da elisão fiscal. Essa prática, conforme Borges (2011) consiste na gestão dos tributos, mediante meios adequados que possibilitam a redução ou anulação do ônus tributário, contribuindo harmonicamente com a planificação dos negócios e o objetivo de lucro.

Nesse contexto, os estudos realizados pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE) (2006) apontam que os encargos sociais representam aproximadamente 35,80% sobre o salário do empregado, fator que impacta na elevação dos custos das empresas, principalmente do setor de prestação de serviços, visto que a mão de obra está diretamente relacionada com a atividade fim.

Os custos com a mão de obra não são embasados somente na remuneração devida aos funcionários, sua composição reflete também o descanso semanal remunerado, férias, décimo terceiro salário, Instituto Nacional do Seguro Nacional (INSS) Patronal, risco ambiental do trabalho (RAT), salário educação, Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) (DIAS et al, 2018).

Conforme o estudo realizado pelo Departamento de Competitividade e Tecnologia (DECOMTEC) e Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) (2011), os encargos como proporção dos custos de mão de obra na indústria é o mais alto, totalizando o percentual de 32,4%, sendo 11% superior aos demais países. Esse resultado se torna pior quando equiparado aos países em desenvolvimento, sendo o total dos encargos 14,7% dos custos em Taiwan, 17% na Argentina e Coreia do Sul e 27% no México.

Com base nos diversos custos com folha de pagamento e o impacto desses sobre as decisões estratégicas das organizações, foi formulada a seguinte indagação: Qual regime tributário permitiria maior redução dos encargos sociais e trabalhistas nas empresas do ramo de prestação de serviços na atividade médica?

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo do trabalho é identificar qual regime tributário seria viável as empresas do ramo de prestação de serviços na área médica, no que tange a redução dos custos com encargos sociais e trabalhistas.

1.1.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar os encargos sociais e trabalhistas de acordo com as legislações específicas dos regimes tributários vigentes;
- b) Calcular as reduções de custos com a folha de pagamento, mediante determinação do regime tributário;
- c) Mensurar a relevância das reduções de custos na folha de pagamento.

1.2 JUSTIFICATIVA

A Folha de Pagamento representa custos relevantes em relação às lucratividades das empresas, a Equipe Técnica do FIESP (2011) afirma que os custos com mão de obra é um problema que colabora com a descontinuidade de empresas no mercado. Segundo informações do DIEESE (2006), além do salário pago aos funcionários são obrigações das empresas os encargos trabalhistas, compostos por Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) 8%, Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) 20%, Serviço Social da Indústria (SESI) 1,50%, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) 1%, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) 0,20%, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) 0,60%, Salário Educação 2,50%, Seguro sobre acidentes no trabalho 1%, totalizando o percentual de 34,80%, sendo variável conforme regime de tributação.

Por outro lado, o estudo de Santos e Pochmann (1998) evidencia que as propostas de extinção dos encargos sociais, representaria uma redução relevante no salário real dos trabalhadores. Além disso, as sugestões de eliminação dos encargos sociais sem imediata substituição por outra fonte de financiamento, possivelmente prejudicaria as políticas públicas.

Nesse sentido, o estudo se torna relevante, pois busca verificar qual regime tributário permite maior redução de custos com a folha de pagamento, de modo lícito, por meio do planejamento tributário, sem interferir na eliminação dos encargos sociais ou nos direitos dos trabalhadores.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão explanados alguns assuntos com o intuito de auxiliar o entendimento da pesquisa tais como: Tributos, Regimes Tributários, Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, Folha de Pagamento e Encargos sociais.

2.1 TRIBUTO

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

Nesse sentido, o tributo é uma obrigação criada por meio de legislação específica que impõe aos indivíduos o dever de quitar mediante moeda corrente determinada obrigação, para manutenção do Estado, sobretudo saúde, segurança e educação.

Conforme SANTOS e OLIVEIRA (2008, p. 3):

Um tributo é caracterizado pelos seguintes elementos: Fato Gerador, Contribuinte ou Responsável e a Base de Cálculo. Para que venha a existir uma obrigação tributária, é preciso que exista um vínculo jurídico entre um credor (Sujeito Ativo) e um devedor (Sujeito Passivo), pelo qual o Estado, com base na legislação tributária, possa exigir uma prestação tributária positiva ou negativa.

Em termos gerais os tributos podem ser classificados como: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Afirma Abrahão (2011), que o imposto é o tributo de tributo que a efetivação de seu recolhimento não implica em imediata contraprestação de algum serviço, contudo o imposto é um tipo de arrecadação importante para o Estado, visto que a mesmo gera recursos para manutenção e funcionamento das políticas e serviços públicos do país.

Ao contrário de imposto, o indivíduo ao realizar o pagamento da taxa, pode receber algum benefício ou vantagem em troca. São exemplos desse tipo de tributo à taxa de iluminação pública, taxa de vias urbanas, taxa de coleta de esgoto, taxa de coleta de lixo, entre outras (ABRAHÃO, 2011).

A contribuição de melhoria é um tributo que valoriza imóveis decorrentes de obras públicas e só pode ser cobrado se houver uma obra que realmente beneficie o indivíduo, valo-

rizando o imóvel que deveria ter como fato gerador as despesas incorridas pelo governo na realização da obra (ABRAHÃO, 2011).

De acordo com Abrahão (2011), o empréstimo compulsório é um tributo destinado a atender despesas extraordinárias, o mesmo deve ser regulamentado por meio de lei complementar, com o intuito de atender as despesas ocorridas.

Por fim, a Contribuição Especial é originada com o intuito de auxiliar financeiramente os órgãos previdenciários, assistenciais e das categorias profissionais (ABRAHÃO, 2011).

2.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS

O Simples Nacional é um regime de tributação que foi originado pela Lei Nº 9.317 de dezembro de 1996, seu principal objetivo foi estabelecer normas gerais referentes às microempresas e empresas de pequeno porte, mediante unificação do regime de tributação, tais como o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) e o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Além disso, há um tratamento diferenciado no que tange ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias, tais como a dispensa dos recolhimentos ao Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), salário educação e contribuição sindical patronal (ZANATTA; NETO, 2015).

Contudo, não são todas as atividades que podem optar pelo Simples Nacional, o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 119 de 19 de novembro de 2014, estabelece Códigos previstos na classificação nacional atividades econômicas (CNAE) impeditivas ao Simples Nacional (ZANATTA; NETO, 2015). Ademais, a Lei Complementar Nº 155, de 27 de Outubro de 2016, determina que somente a empresa que teve Receita Bruta nos últimos 12 (doze) meses de no máximo R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) pode optar pelo regime tributário Simples Nacional (BRASIL, 2016).

O Simples Nacional é dividido em cinco anexos, sendo eles: I – Comércio, II – Indústria, III – Prestação de serviços de instalação, reparos e manutenção, além de agências de viagens, escritórios de contabilidade, academias, laboratórios, empresas de medicina e odontolo-

gia, IV- Prestação de Serviço de limpeza, vigilância, obras, construção de imóveis e serviços advocatícios e o V – Prestação de Serviços de auditoria, jornalismo, tecnologia, publicidade, engenharia, medicina, entre outros. Esses anexos são divididos em seis faixas de faturamento, para cada faixa há uma alíquota e parcela de dedução que são utilizados na apuração dos impostos das empresas. Os impostos do Simples Nacional são calculados por meio da aplicação da alíquota efetiva. A alíquota efetiva é o resultado da Receita Bruta Total dos últimos 12 meses, multiplicado pela Alíquota do Anexo correspondente da empresa subtraído a dedução do Anexo e dividido pela Receita Bruta Total da empresa. Ainda, para determinadas atividades tais como representação comercial, medicina, jornalismo e publicidade, entre outras atividades estabelecidas na lei complementar 123/2006, pode haver variação de enquadramento no anexo III e V, dependendo do fator r da empresa. O fator r é a divisão da folha de salários dos últimos doze meses pela receita bruta dos últimos doze meses, caso o resultado seja igual ou superior a 28% a empresa é enquadrada no Anexo III, caso seja inferior no Anexo V (BRASIL, 2016).

Outra forma de tributação é o Lucro presumido, como o próprio nome indica é a estimativa do lucro da empresa, conforme sua atividade econômica, por meio de percentual pré-fixada pela Receita Federal, para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), o adicional de IRPJ e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) sobre o valor estimado. De acordo com a Lei nº 12973/2014, o IRPJ foi estabelecido em 15%, a CSLL 12%, adicional de 10% IRPJ para empresas que excederem o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração (BRASIL, 2014).

Além disso, segundo a Lei N ° 12.814, de 16 de maio de 2013, o faturamento máximo nos últimos 12 (doze) meses deve ser de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) apurados mensalmente e multiplicado pelo número de meses da atividade, quando inferior a 12 (doze) meses. Além disso, o percentual de presunção do lucro da empresa é variável de acordo com a atividade por ela exercida (BRASIL, 2013).

Por fim, conforme Zanatta e Neto (2015), o Lucro Real é a forma de tributação que apura os tributos sobre o lucro realmente obtido. Assim, caso a empresa não obtenha lucro, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) não serão recolhidos, pois não haverá base de cálculo. Diferente dos demais tipos de

regime de tributação, o Lucro Real pode ser adotado por qualquer empresa. E a vantagem proporcionada pelo regime é o crédito com tributos, que pode diminuir o recolhimento ou até mesmo extingui-lo.

Assim, o regime tributário é escolhido pela empresa levando em consideração, diversas variáveis tais como a atividade econômica, o objetivo, o faturamento, entre outros elementos. Conforme Abrahão (2011), a escolha do regime tributário pode ser realizada por meio da elisão fiscal que busca reduzir custos com impostos, obedecendo às legislações vigentes.

2.3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Conforme Abrahão (2011), a elisão fiscal é uma ferramenta importante, pois por meio dela é possível planejar reduções dos custos com impostos, sem infringir a legislação vigente, podendo impactar positivamente nos resultados da empresa.

De acordo com Abrahão (2011, p. 18): “A elisão fiscal é realizada pelos administradores da empresa antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não ocorrendo assim à incidência tributária e, portanto, não existindo a necessidade do pagamento do tributo”.

Além disso, elisão fiscal possui duas vertentes, sendo elas a lacuna na lei e a induzida por lei. A lacuna na lei se refere a brechas existentes na própria legislação, assim o contribuinte reduz seus custos com tributos, utilizando-se de elemento que a lei não proíbe e que possibilite evitar o fato gerador do tributo (ABRAHÃO, 2011).

Por outro lado, a elisão induzida por lei acontece quando a União, o Estado ou o Município concedem benefícios ou isenção de tributos que gerariam impacto negativo para empresa (COÊLHO, 2010).

A evasão fiscal, ao contrário de elisão, infringe as normas vigentes, visto que corresponde ao ato de sonegação ou fraude por parte do contribuinte, ou seja, é um ato de redução de tributos de maneira ilícita na carga tributária. Na evasão fiscal a ilegitimidade se dá em dois âmbitos, no ato do fato gerador e após sua ocorrência, com intuito de redução ou até mesmo extinção da obrigação (ABRAHÃO, 2011).

Em suma, conforme Abrahão (2011, p. 20) “a evasão fiscal é a forma de economia fiscal realizada após a incidência do fato gerador do tributo, sem levar em consideração a legis-

lação tributária e que tem como finalidade a redução e a ocultação de uma obrigação já existente para o fisco”.

2.4 FOLHA DE PAGAMENTO ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS

O trabalho humano é considerado um recurso produtivo utilizado no processo de produção de bens e serviços, que por sua vez é gerador de custos com salários que corresponde à necessidade de reposição da força do trabalho na cadeia de processo produtivo (VASCONCELOS e VOLPATO, 2000).

Conforme Freitas e Oliveira (2009) a folha de pagamento tem função operacional, contábil e fiscal, devendo conter todas as ocorrências mensais do funcionário. Os elementos que compõem a folha de pagamento são: salário, horas extras, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade, adicional noturno, salário família, previdência, imposto de renda retido na fonte, adiantamentos, faltas, atrasos, vale transporte, entre outros. Em suma, de acordo com Vasconcelos e Volpato (2000, p. 6):

Fazem parte dos salários todos os valores dos rendimentos monetários recebidos pelos trabalhadores, e, por eles direta e individualmente apropriados no período corrente, ou em algum momento e condições pré-determinadas de períodos futuros. Em outras palavras, há defasagens temporais que envolvem o pagamento dos valores relacionados com a reposição das condições produtivas da mão de obra no processo produtivo, vale dizer, há frações do salário que são pagas em momentos distintos do período corrente.

Ademais, o salário pode ser pago de forma mensal, quinzenal ou diário, desde que seja cumprida a legislação vigente, não podendo ser inferior ao salário mínimo. Além disso, quando o salário for pago de forma mensal, o prazo estipulado é até o quinto dia útil do mês subsequente em relação aos serviços prestados (FREITAS; OLIVEIRA, 2009).

Além do salário, o custo com a mão de obra é composto por encargos sociais que são incidências sobre a folha de pagamento das empresas e está direta e indiretamente relacionado com formas de financiamento do trabalhador na sociedade, por exemplo, por meio de proteção frente ao trabalho, ao desemprego, a enfermidade, entre outros. Os encargos sociais podem ter relação também com o financiamento da seguridade social dependendo do formato do sistema tributário nacional (SANTOS; POCHMANN, 1998).

Os encargos sociais podem chegar ao percentual de 102% sobre a folha de pagamento, partindo do conceito que salário é apenas a remuneração pelo tempo efetivamente trabalhado. Nesse estudo, são considerados encargos sociais o repouso semanal remunerado, às férias remuneradas, ao adicional de 1/3 sobre o valor das férias, aos feriados, ao 13º salário, ao aviso prévio em caso de demissão por iniciativa do empregador, às despesas de rescisão contratual e à parcela do auxílio-enfermidade custeada pelo empregador. Contudo, há divergências de opiniões entre autores a respeito da composição dos encargos sociais e nesse sentido o percentual pode variar (PASTORE 1996).

Os encargos sociais são variáveis de acordo com a atividade da empresa, conforme tabela do anexo II, normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.238, de 11 de janeiro de 2012.

COD FPAS	ALÍQUOTAS (%)															
	Prev. Social	GIL- RAT	Sal.- Edu c.	IN- CRA	SE- NAI	SE SI	SENA C	SES C	SEBR AE	DP C	Fun- do Ae- rov.	SE NA R	SES T	SENA T	SES- COOP	To- tal
	---	---	1	2	4	8	16	32	64	128	256	512	102 4	2048	4096	Ou- tras Ent. Ou Fun- dos
507	20	Variav.	2,5	0,2	1	1,5	---	---	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
507 Cooper.	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
515	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	1	1,5	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
515 Cooper.	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
523	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
531	20	Variav.	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	5,2
540	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	---	5,2
558	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	5,2
566	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
566 Cooper.	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
574	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
574 Cooper.	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	0,3	---	---	---	---	---	2,5	5,5
582	20	Variav.	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
590	20	Variav.	2,5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5
604	---	---	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
612	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	1,5	1	---	5,8

612 Cooper.	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	0,6	---	---	---	---	---	2,5	5,8
620	20	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	1,5	1	---	2,5
639	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
647	---	---	2,5	0,2	---	---	---	1,5	0,3	---	---	---	---	---	---	4,5
655	20	Variav.	2,5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5
680	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	---	---	5,2
736	22,5	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
736 Cooper.	22,5	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,7
744 Seg. Especial	2	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,2	---	---	---	0,2
744 PF	2	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,2	---	---	---	0,2
744 PJ	2,5	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,3	---	---	---	0,25
744 Agroindústria	2,5	0,1	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,3	---	---	---	0,25
779	5	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
787	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	2,5	---	---	---	5,2
787Cooper.	20	Variav.	2,5	0,2	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5	5,2
795 Cooper.	20	Variav.	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	2,5	7,7
825	---	---	2,5	2,7	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	5,2
833	---	---	2,5	0,2	1	1,5	---	---	0,6	---	---	---	---	---	---	5,8
876	20	Variav.	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Fonte: Receita Federal (2012)

2.5 REFORMA TRABALHISTA

Em 13 de julho de 2017 foi instituída a Lei 13467, conhecida como a reforma trabalhista, que altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nºs 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, com o objetivo de ajustar as relações de trabalho (BRASIL, 2017).

As principais mudanças decorrentes da legislação vigente foram o fracionamento das férias em três períodos de gozo; a homologação de rescisão em sindicato passou a ser facultativa; o trabalho em regime de tempo parcial passou a computar horas extras para jornadas com vinte e seis horas semanais; o banco de horas pode ser pactuado por acordo individual escrito, desde que a compensação ocorra no período máximo de seis meses; é permitido o trabalho de gestantes em ambientes insalubres de grau mínimo e médio, desde que apresente atestado

médico autorizando; a inserção de uma nova modalidade de trabalho, o trabalho intermitente; demissão por acordo, com características específicas, entre outras mudanças. (BRASIL, 2017).

Essas alterações sofreram críticas, conforme Souza (2017) a legislação possui finalidade falsa de adaptação às novas relações de trabalho, visto que diversas alterações enfraquecem direitos trabalhistas. Ainda Teixeira e Gonçalves (2017), afirmam que as recentes reformas implementadas promoveram um desmonte do pacto constitucional, pois a lei permite a agressão de direitos trabalhistas, bem como provocam desproteção jus trabalhistas.

3. METODOLOGIA

De acordo com Gil (2010), pode-se definir a pesquisa como um método racional e sistemático que possui a finalidade de proporcionar respostas aos problemas levantados. Assim a pesquisa é desenvolvida mediante os conhecimentos acessíveis, bem como a utilização de métodos e técnicas empíricas. Segundo Marconi e Lakatos (2009), a metodologia científica é a teoria da investigação, esta atinge seus objetivos com embasamento em alternativas, técnicas e métodos de caráter, sendo possível comprovar os resultados encontrados a partir do estudo.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O intuito principal dessa pesquisa foi verificar as possíveis reduções dos custos com a folha de pagamento mediante o regime de tributação, Lucro Presumido, Lucro Real ou Simples Nacional, por meio de planejamento tributário.

Para isso, foram utilizadas diversas fontes acerca do assunto, caracterizando a pesquisa como bibliográfica. Segundo, Marconi e Lakatos (2009, p. 183):

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

Além disso, a pesquisa também é descritiva, conforme esse tipo de pesquisa é o intermediário entre a pesquisa exploratória e explicativa, visto que não é preliminar como a primeira e nem tão desenvolvida como a segunda. Assim, descrever está relacionado com relatar, comparar, identificar. Nesse sentido, foi realizada identificação dos encargos sociais e trabalhistas e posteriormente foi comparado os custos com a folha de pagamento nos regimes tributários Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Finalmente, quanto à abordagem utilizada para coleta de dados, a pesquisa é considerada quantitativa, de acordo com Creswell (2007), a técnica quantitativa é aquela que pesquisador utiliza raciocínio de causa e efeito, hipóteses e questões, uso de mensuração e observação, levantamento e coleta de dados, instrumentos predominantemente estatísticos para desenvolvimento do estudo. Em consonância com a afirmativa, o desenvolvimento da pesquisa será realizado por meio de simulações de dados coletados para verificar o impacto

dos custos de mão de obra para empresa e qual regime de tributação permite a maior redução desses custos.

3.2 DEFINIÇÕES DO OBJETO DE PESQUISA

Nos dias 20 e 21 de setembro de 2018 foram analisados os resumos da folha de pagamento e Demonstração do Resultado de Exercício do ano de 2017 de duas empresas que se referem às atividades de prestação de serviço na área médica, restrita a consultas e que por questões de sigilo, serão denominadas a partir de agora da seguinte forma:

- EMPRESA 1;
- EMPRESA 2.

Vale salientar que a empresa 1 é optante pelo Simples Nacional, enquanto a empresa 2 possui o regime tributário Lucro Presumido.

No que tange ao procedimento, o desenvolvimento para a pesquisa abordada foi baseado na análise empírica de um estudo de múltiplos casos, pois o estudo permite o levantamento de evidências e proporciona maior confiabilidade se comparado aos estudos de casos únicos (YIN, 2001).

O propósito do estudo abrangeu descrever o contexto que está sendo realizada a investigação, explicar as variáveis, custo com mão de obra e faturamento considerando o planejamento tributário como forma que possibilite a redução dos custos com folha de pagamento em duas empresas com atividade na área médica, restrita a consultas.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Para o desenvolvimento da pesquisa, foram coletadas as Demonstrações de Resultado do Exercício de três empresas do setor de serviços, com atividade na área de medicina, restrita a consultas. A partir da coleta das informações foram realizadas simulações com embasamento em exigências, principalmente, da Lei complementar nº 155/2016, Lei nº 12973/2014, Lei nº 12814/2013 e Decreto nº 3000/1999 que se refere aos regimes tributários vigentes, Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, para então verificar o impacto do planejamento tributário em relação ao custo de mão de obra.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Foram coletadas as demonstrações contábeis de duas empresas do Simples Nacional no ramo de prestação de serviços. Posteriormente, foram realizados cálculos por meio de planilhas para identificar os custos com a folha de pagamento em cada regime tributário, para então identificar qual o mais viável. Além disso, foi mensurada a relevância da redução desses custos sobre o faturamento das empresas.

Nesse sentido, o objetivo é descritivo tendo em vista o intuito de identificar os encargos sociais, apresentar as reduções de custo com a folha de pagamento mediante a escolha do regime tributário e mensurar a relevância dos custos com mão de obra para empresa, analisando e classificando os encargos sem modificá-los.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 EVIDENCIAÇÕES DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS

Conforme a Lei Complementar 155 de 2016, as empresas optantes pelo Simples Nacional possuem o percentual da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) incluído na alíquota do Simples Nacional calculada com base no faturamento dos últimos doze meses, sendo o recolhimento efetuado por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS). As informações relativas ao cálculo serão observadas pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, enquadradas somente nos Anexos I, II, III e V.

Nesse sentido, a Tabela 1 mostra os percentuais dos encargos sociais e trabalhistas em empresas optantes pelo Simples Nacional, cálculo sobre um salário de mensalista. Vale ressaltar que os percentuais evidenciados na Tabela 1 são mensais.

Tabela 1 – Encargos Sociais e Trabalhistas Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL (LCP 155/2016)	
GRUPO A - Encargos Sociais	(%)
01 – INSS	0%
02 - Salário Educação	0%
03 – FGTS	8%
04 - Cálculo do RAT/SAT	0%
TOTAL A	8%
GRUPO B - Encargos Trabalhistas	
05 - Férias + 1/3 de férias	11,11%
06 - 13º salário	8,33%
TOTAL B	19,44%
GRUPO C - Incidências Acumulativas "A" x "B"	
07 - FGTS s/13º salário	0,67%
TOTAL C	0,67%
TOTAL DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS (TOTAL A + B + C)	28,11%

Fonte: Elaborada pela autora conforme dados da pesquisa

Por sua vez, os encargos sociais referentes aos regimes de tributação Lucro Presumido e Real evidenciam percentual maior em comparação ao Simples Nacional, visto que esses

regimes de tributação possuem como obrigação o INSS patronal sobre a folha de pagamento. Contudo, o Lucro Real possui o benefício de desoneração da folha de pagamento, regulamentado pela Lei 13.670 de 2018, onde é estabelecido que o recolhimento pudesse ser de 20% sobre a folha de pagamento ou a contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 8º que pode variar de 1% a 2,5%. No entanto, as empresas estudadas não possuem os requisitos estabelecidos para desoneração da folha de pagamento. Assim, foi evidenciado na Tabela 2, o encargo com INSS patronal para o regime de tributação Lucro Rel.

Tabela – 2 Encargos Sociais e Trabalhistas – Lucro Presumido e Real

Lucro Real e Lucro Presumido (Lei 6019/74)	
GRUPO A - Encargos Sociais	(%)
01 – INSS	20%
02 - Salário Educação	2,50%
03 – FGTS	8%
04 - Cálculo do RAT/SAT	ATÉ 3%
TOTAL A	33,50%
GRUPO B - Encargos Trabalhistas	(%)
05 - Férias + 1/3 de férias	11,11%
06 - 13º salário	8,33%
TOTAL B	19,44%
GRUPO C - Incidências Acumulativas "A" x "B"	(%)
07 - FGTS s/13º salário	0,67%
08 –INSS Patronal s/13º salário	1,67%
TOTAL C	2,34%
TOTAL DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS (TOTAL A + B + C)	55,28%

Fonte: Elaborada pela autora conforme dados da pesquisa

4.2 COMPARAÇÕES DOS ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS

Em prosseguimento das análises, apresenta-se um quadro comparativo entre os três regimes de tributação, Lucro Presumido, Lucro Real e Simples Nacional, com os custos com folha de pagamento do exercício de 2017 retirados da Demonstração do Resultado de Exercício referente às duas empresas pesquisadas.

Tabela 3 – Custo com funcionários Empresa 1- 2017

Despesa com Pessoal	Simples Nacional	Lucro Real	Lucro Presumido
Salários e ordenados	R\$ 34.260,00	R\$ 34.260,00	R\$ 34.260,00
Prolabore	R\$ 11.244,00	R\$ 11.244,00	R\$ 11.244,00
13º Salário	R\$ 2.855,00	R\$ 2.855,00	R\$ 2.855,00
Férias + 1/3	R\$ 3.806,67	R\$ 3.806,67	R\$ 3.806,67
INSS sobre salário e ordenados 8%	R\$ 2.740,80	R\$ 2.740,80	R\$ 2.740,80
INSS sobre prolabore 11%	R\$ 1.236,84	R\$ 1.236,84	R\$ 1.236,84
INSS Patronal sobre salários e ordenados 26,8%	R\$ -	R\$ 9.181,68	R\$ 9.181,68
INSS Patronal sobre 13º Salário 26,8%	R\$ -	R\$ 765,14	R\$ 765,14
INSS Patronal sobre prolabore 20%	R\$ -	R\$ 2.248,80	R\$ 2.248,80
FGTS 8%	R\$ 2.740,80	R\$ 2.740,80	R\$ 2.740,80
FGTS 8% sobre 13º Salário	R\$ 228,40	R\$ 228,40	R\$ 228,40
Total	R\$ 59.112,51	R\$ 71.308,13	R\$ 71.308,13

Fonte: Elaborada pela autora conforme dados da pesquisa

A Tabela 3 demonstra os valores dos custos com a folha de pagamento referente à empresa1, abrangendo os três regimes de tributação. Para o cálculo foram considerados 12 meses de salários e ordenados e férias indenizadas. A partir da análise, é possível perceber que na opção pelo Simples Nacional o custo é reduzido em R\$ 12.195,62, sendo R\$9.181,68 referente ao INSS patronal sobre salários e ordenados, R\$ 765,14 correspondente ao INSS Patronal sobre o 13º Salário e R2.248,80 relativo ao INSS patronal sobre pró-labore

Tabela 4 – Custo com funcionários Empresa 2- 2017

Despesa com Pessoal	Simples Nacional	Lucro Real	Lucro Presumido
Salários e ordenados	R\$ 372.708,12	R\$ 372.708,12	R\$ 372.708,12
Prolabore	R\$ 11.244,00	R\$ 11.244,00	R\$ 11.244,00
13º Salário	R\$ 31.059,01	R\$ 31.059,01	R\$ 31.059,01
Férias + 1/3	R\$ 41.412,01	R\$ 41.412,01	R\$ 41.412,01
INSS sobre salário e ordenados 8%	R\$ 29.816,65	R\$ 29.816,65	R\$ 29.816,65
INSS sobre prolabore 11%	R\$ 1.236,84	R\$ 1.236,84	R\$ 1.236,84
INSS Patronal sobre salários e ordenados 26,8%	R\$ -	R\$ 99.885,78	R\$ 99.885,78

INSS Patronal sobre 13º Salário 26,8%	R\$ -	R\$ 8.323,81	R\$ 8.323,81
INSS Patronal sobre pro-labore 20%	R\$ -	R\$ 2.248,80	R\$ 2.248,80
FGTS 8%	R\$ 29.816,65	R\$ 29.816,65	R\$ 29.816,65
FGTS 8% sobre 13º Salário	R\$ 2.484,72	R\$ 2.484,72	R\$ 2.484,72
Total	R\$ 519.778,00	R\$ 630.236,39	R\$ 630.236,39

Fonte: Elaborada pela autora conforme dados da pesquisa

Os valores apurados na Tabela 4 são referentes aos custos com a folha de pagamento da empresa 2. O resultado encontrado é semelhante à análise efetuada na Tabela 3, visto que o Simples Nacional também é o regime de tributação mais viável, pois os custos totais apurados são de R\$ 519.778,00, enquanto no Lucro Presumido e Real o total é de R\$ 630.236,39, totalizando diferença de R\$ 110.458,39.

4.3 RELAÇÕES DOS CUSTOS COM FUNCIONÁRIOS E O FATURAMENTO

Posteriormente, foi verificada a relevância dos custos com funcionários em relação ao faturamento do exercício de 2017 das três empresas pesquisadas e a relevância da redução dos custos mediante escolha dos regimes tributários Lucro Presumido, Lucro Real e Simples Nacional, conforme Tabela 6 e 7.

Tabela 6 - Diferença dos Custos entre os Regimes Tributários

	Empresa 1	Empresa 2
Faturamento	R\$ 263.597,41	R\$ 2.903.018,01
Custo com Funcionário - Lucro Presumido	R\$ 71.308,13	R\$ 630.236,39
Custo com Funcionário - Lucro Real	R\$ 71.308,13	R\$ 630.236,39
Custo com Funcionário - Simples Nacional	R\$ 59.112,51	R\$ 519.778,00
Diferença entre os Custos no Lucro Presumido e Real e o Simples Nacional	R\$ 12.195,62	R\$ 110.458,39

Fonte: Elaborada pela autora conforme dados da pesquisa

Tabela 7 – Relevância das Reduções dos Custos sobre o Faturamento

	Empresa 1	Empresa 2
Análise Vertical do Custo no Lucro Presumido e Real sobre Faturamento	27,05%	21,71%
Análise Vertical do Custo no Simples Nacional sobre Faturamento	22,43%	17,90%

Análise Vertical diferença entre Custos Lucro Presumido e Real e o Simples Nacional sobre Faturamento	4,63%	3,80%
---	-------	-------

Fonte: Elaborada pela autora conforme dados da pesquisa

A Empresa 1 possui o faturamento no valor de R\$ 263.597,41 e a Empresa 2 R\$ 2.903.018,01. As diferenças dos custos totais entre Lucro Real e Presumido e Simples nacional são no valor de R\$ 12.195,62 e R\$ 110.458,39 para as Empresas 1 e 2 respectivamente. Ademais, a relevância da redução dos custos em relação ao faturamento foi de 4,63% e 3,80% para as empresas 1 e 2. Diante das informações explicitadas, é possível afirmar que quanto menor o faturamento, maior é a relevância da redução dos custos. Além disso, o Simples Nacional é o regime de tributação mais viável para que a empresa obtenha menor custo com encargos sociais e trabalhistas.

É válido mencionar que as empresas com atividade médica podem ser enquadradas no anexo III ou V, pois cria-se uma nova relação entre folha de pagamento e faturamento, ambos referentes aos últimos 12 meses, assim se a folha de pagamento for maior ou igual a 28% do faturamento, a empresa será tributada no Anexo III. Com isso, a redução com os custos relativos ao simples pode ser relevante, visto que o Anexo III inicia a faixa de tributação sobre o faturamento em 6%, enquanto o anexo V apresenta o percentual inicial de 15,50%.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como intuito principal identificar qual regime tributário seria viável as empresas do ramo de prestação de serviços na área médica, no que tange a redução dos custos com encargos sociais e trabalhistas.

Para isso, realizaram-se cálculos sobre a relação dos custos e do faturamento de cada empresa, e ainda, uma análise comparativa entre os regimes de tributação, Lucro Presumido, Lucro Real e Simples Nacional, para então verificar qual o mais viável no que tange a minimização dos custos com a folha de pagamento, baseando-se nos dados contábeis do exercício de 2017.

Nesse sentido, entre Lucro Presumido, Lucro Real e o Simples Nacional, a opção mais viável para as duas empresas analisadas é o Simples Nacional, pois este regime de tributação possibilita menor carga tributária sobre a folha de pagamento. Assim, a conclusão do estudo é que o Simples Nacional oferece maior redução de custos com a folha de pagamento, devido à ausência do INSS patronal. Além disso, é possível afirmar que no Simples Nacional quanto menor o faturamento, maior a relevância das reduções dos custos com os encargos sociais e trabalhistas.

Finalmente, é notória a importância da análise e aplicabilidade do planejamento tributário nas empresas, para que seja possível reduzir os custos com os encargos sociais e trabalhistas, conforme é permitido em legislação. Sugere-se para pesquisas futuras um planejamento tributário abrangendo mais setores, fazendo um comparativo dos regimes de tributação e também incluindo exercícios sociais divergentes.

REFERÊNCIAS

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário, 2011.** Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295994>> Acesso em: 02 de junho de 2018.

BERTINI, Emerson Rollof; WÜNSCH, Paulo Eduardo Rosselli. **O impacto financeiro e contábil da desoneração da folha de pagamento em indústrias calçadistas do Vale do Paranaíba, 2014.** Disponível em: < <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/59>> Acesso em: 10 de outubro de 2018.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos.** Editora Atlas, São Paulo, 2011.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 10 de outubro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 9317, de 5 de dezembro de 1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/19317.htm> Acesso em: 02 de junho de 2018.

BRASIL. **Lei nº 12814, de 16 de maio de 2013.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm> Acesso em: 02 de junho de 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de Maio de 2014.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm> Acesso em: 02 de junho 2018.

BRASIL. **Lei nº 13467, de 13 de julho de 2017.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113467.htm> Acesso em: 16 de junho de 2018.

BRASIL. **Lei nº 13670, de 30 de maio de 2018.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13670.htm#art12> Acesso em: 02 de novembro de 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp155.htm> Acesso em: 02 de junho de 2018.

BRASIL. **Sistema de Informações para acompanhamento das negociações coletivas no Brasil – DIEESE, 2006.** Disponível em: <https://www.dieese.org.br/relatoriotecnico/2006/encargosSociais.pdf>. Acesso em: 06 de maio de 2018.

COÊLHO, S. C. N. **Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária, 1998.** Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/teoria-da-evasao-e-da-elisao-em-materia-tributaria/>> Acesso em: 02 de junho de 2018.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto. In Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto, 2007.** Disponível em: <https://edisiplinas.usp.br/pluginfile.php/4238002/mod_resource/content/1/Creswell.pdf> Acesso em: 16 de junho de 2018.

DIAS, Maicon Vinícius et al. **O impacto dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento das empresas de agronegócio dos estados do Espírito Santo e Minas Gerais, 2018.** Disponível em: <<http://pensaracademico.facig.edu.br/index.php/semariocientifico/article/viewFile/498/423>> Acesso em: 06 de maio de 2018.

FIESP. **Encargos trabalhistas sobre folha de salários e seus impactos no Brasil e no mundo, 2011.** Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/encargos-trabalhistas-sobre-folha-de-salarios-e-seus-impactos-no-brasil-e-no-mundo/>> Acesso em: 28 de maio de 2018.

FREITAS, Ângela Alves; OLIVEIRA, Daniele Lopes. **Contabilização da folha de pagamento e encargos sociais na empresa Fihatel Goiânia – Goiás.** Disponível em: <http://www.faculdadedelta.edu.br/imagens/revista_gestao_tecnologia/edicao_2/contabilizacao_da_folha_de.pdf> Acesso em: 02 de junho de 2018.

FREITAS, Jéssica Shanja Silva, et al. **Custos dos impostos evidenciados na DVA e seus impactos na dívida de empresas de infraestrutura listadas na BM&FBOVESPA, 2017.** Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4402/4402>> Acesso em: 06 de maio de 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica, 2003.** Disponível em:

lem:<https://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india> Acesso em: 16 de junho de 2018.

PASTORE, José. **A batalha dos encargos sociais, 1996**. Disponível em:<http://www.josepastore.com.br/artigos/rt/rt_082.htm> Acesso em: 16 de junho de 2018.

SANTOS, A. D., & POCHMANN, M. **Encargos Sociais no Brasil: uma nova abordagem metodológica e seus resultados, 1998**. Disponível em:<<http://www.cesit.net.br/cesit/images/stories/26CadernosdoCESIT.pdf>> Acesso em: 02 de junho de 2018.

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de. **Planejamento tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real, 2008**. Disponível em: <<http://files.sedaepe.webnode.com.br/200000971-a6152a70d6/planejamento%20tributario.pdf>> Acesso em: 10 de outubro de 2018.

SOUZA, Francisco Igor Silva Ferreira de. **A reforma trabalhista: impactos da Lei n. 13.467/2017 sobre o princípio da proteção, 2018**. Disponível em:<http://bdm.unb.br/bitstream/10483/18863/1/2017_FranciscoIgorSilvaFerreiradeSouza.pdf> Acesso em: 16 de junho de 2018.

TEIXEIRA, Érica Fernandes; DA SILVA GONÇALVES, Nicolle Wagner. **Afrontas ao pacto constitucional: o trabalho intermitente regulamentado e a flagrante afronta aos direitos trabalhistas no Brasil, 2017**. Disponível em: <<http://revista.trt10.jus.br/index.php/revista10/article/view/179/164>> Acesso em: 16 de junho de 2018.

VASCONCELOS, Luiz Antônio Teixeira; VOLPATO, Luiz Antônio. **Salários e Encargos Trabalhistas ou Sociais: Os Custos do Trabalho no Processo Produtivo, 2000**. Disponível em:<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3043/3043>> Acesso em: 02 de junho de 2018.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos, 2001**. Disponível em:<https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2014/02/yin-metodologia_da_pesquisa_estudo_de_caso_yin.pdf> Acesso em: 16 de junho de 2018.

ZANATTA, Dílson; NETO, Ricardo Maroni. **Algumas considerações sobre o planejamento tributário: uma comparação por meio de simulação entre o Simples, o Lucro Presumido e o Lucro Real, 2015**. Disponível em: <<http://www.pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/view/2707/2572>>. Acesso em: 02 de junho de 2018.