

A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA EMPRESA DE CONCRETO E BRITA CORPORATE RESTRUCTURING PLAN AS TAX STRATEGY IN A COMPANY OF CONCRETE AND GRAVEL

Alex Eckert¹
Jonas Lopes Motta²
Marlei Salete Mecca³
Roberto Biasio⁴
Soraia Giordani de Almeida⁵

RESUMO

A alta carga tributária do Brasil e a complexidade da sua legislação trazem a necessidade de estudos acerca do Planejamento Tributários para empresas, sendo que o conhecimento da legislação torna-se essencial nas tomadas de decisão. Tendo como objetivo descobrir de que forma a reestruturação societária impactará no valor dos tributos apurados em uma empresa fabricante de concreto e brita, foi realizado um estudo de caso, descritivo e qualitativo. A partir dos relatórios disponibilizados pela administração da empresa, foram realizadas diversas projeções acerca dos tributos envolvidos em diferentes simulações e projeções. Com a estratégia de reestruturação, separou-se os ramos de atividade da empresa em estudo, criando assim duas empresas, cada uma com uma forma de tributação diferentes, permitindo com que fosse possível realizar três simulações distintas. Dentre essas simulações, uma delas apresentou uma efetiva economia tributária, sendo que as outras duas acarretariam em uma elevação de tributos. Concluiu-se que a reestruturação societária pode impactar tanto positivamente quanto negativamente nos tributos apurados pelas empresas, sendo que uma análise realizada previamente é um fator determinante para uma tomada de decisão assertiva.

Palavras-chave: Tributos. Carga tributária. Planejamento tributário. Legislação tributária. Reestruturação societária.

ABSTRACT

The high tax burden in Brazil and the complexity of its legislation bring the need for studies on Tax Planning for companies, and the knowledge of the law becomes essential in decision-making. Aiming to find out how the corporate restructuring will affect the amount of taxes recorded in a company that makes concrete and gravel, it conducted a case study, descriptive and qualitative. From the reports provided by management, there were several projections about the taxes involved in different simulations and projections. With the restructuring strategy, separated from the company's fields of activity under consideration, thus creating two companies, each with a different form of taxation, allowing it to be possible to carry out three separate simulations. Among these simulations, one of them had an effective tax savings, while the other two would entail an increase of taxes. It was concluded that corporate restructuring can influence both positively and negatively in taxes recorded by the companies, and an analysis previously performed is a determining factor for an assertive decision-making.

Keywords: Taxes. Tax Burden. Tax planning. Tax laws. Corporate restructuring.

¹ Universidade de Caxias do Sul – UCS, Mestre em Administração – UFRGS.

² Universidade de Caxias do Sul – UCS, Graduado em Ciências Contábeis – UCS.

³ Universidade de Caxias do Sul – UCS, Doutora em Engenharia da Produção – UFSC.

⁴ Universidade de Caxias do Sul – UCS, Doutor em Administração – UFRGS.

⁵ Universidade de Caxias do Sul – UCS, Graduanda em Ciências Contábeis – UCS.

1. INTRODUÇÃO

Nos dias atuais planejamento vem sendo a palavra chave para muitas empresas no que se refere ao sucesso das mesmas. Ter um planejamento a curto e longo prazo pode fazer toda diferença, tanto positivamente quanto negativamente na tomada de decisão. Sendo assim, a preocupação com um planejamento correto e eficiente, tornou-se cada vez maior, ainda mais quando o assunto é tributação, pois quando o planejamento é voltado para a área tributária, ele passa a se tornar preocupante e determinante para a empresa.

A grande quantidade de benefícios e possibilidades de créditos existentes na área tributária acaba trazendo um leque de opções para as empresas no que se diz respeito à economia tributária. Acontece que em alguns casos ela não muda radicalmente e não traz resultados significativos para as mesmas, surgindo então à necessidade de recorrer a diversas estratégias diferenciadas para que seja possível analisar a melhor, e assim decidir o método que será aplicado.

Para Dalton et al. (1996), a maioria dos gestores concorda que as decisões estruturais devem ser feitas com base na estratégia, mas que na verdade a maioria deles não sabe, e, não tem uma forma de fazer isso. Isso não é divulgado, mas raramente se é elaborada, uma estratégia para se tomar uma decisão sobre uma possível reestruturação. A Reestruturação Societária pode ser realizada de várias maneiras, como a transformação de um tipo de sociedade para outro, seja pela fusão, aquisição, incorporação ou cisão (FABRETTI, 2001).

Vale ressaltar que a Reestruturação Societária não é considerada um ato ilícito, sendo essa uma maneira legal de se obter benefícios fiscais. O presente estudo pretende demonstrar isso através de demonstrações e procedimentos que evidenciem, minimizem e até mesmo eliminem a carga tributária da empresa envolvida.

Pode-se entender como ético o planejamento feito nos moldes da lei, não infringindo a mesma, aproveitando as opções ofertadas para se beneficiar tributariamente, podendo contrabalançar com a abertura de campos e de serviço ou melhores condições de trabalho aos trabalhadores já empregados, como maneira de dar um retorno à sociedade por um ato de planejamento efetuado (YOUNG, 2005).

Com o intuito de atingir as empresas, o trabalho busca fornecer informações suficientes para que gestores e administradores possam aplicar dentro delas a Reestruturação Societária como estratégia de Planejamento Tributário. Num país onde a carga tributária chega a 35%, significando para os cofres públicos um terço do que o país produz, segundo

dados do FIEP - Federação das indústrias do Paraná (2013), onde os impostos estão cada vez mais complexos a nível de legislação e, suas empresas estão buscando cada vez mais encontrar meios para se beneficiar e pagar menos impostos, é essencial que existam estratégias legais, éticas e morais para que isso seja contornado.

Essas informações serão essenciais para que eles consigam projetar, comparar e analisar as mudanças nas atividades da empresa, mudanças ocorridas na legislação, novas legislações que passarão a vigorar, os benefícios fiscais e a partir daí elaborar um Planejamento Tributário lícito.

Diante disso, o objetivo deste estudo é verificar de que forma a Reestruturação Societária impactará no total de tributos apurados em uma empresa de prestação de serviço de concretagem e fabricação de brita.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Tributária

Segundo Alves (2003), a Contabilidade que é uma ciência que demonstra o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade, registrando, estudando e controlando o patrimônio e as mutações que nela operam. Ela registra, estuda e interpreta os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica (GRECO; AREND, 2011), servindo de suporte à tomada de decisão (ECKERT, 2013).

As mudanças decorrentes, o desenvolvimento e a globalização da economia, fizeram com que a Contabilidade evoluísse, necessitando acompanhar todos esses fatores. Um desses resultados é a Contabilidade Tributária, um ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da Contabilidade e da legislação tributária. E, como ramo da Contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e do resultado do exercício de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com os princípios (FABRETTI, 2013).

2.2 Planejamento Tributário

Para Young (2005), a carga tributária muito elevada faz com que os contribuintes procurem mecanismos para resguardar seus negócios, e que eles utilizam argumentações através do planejamento fiscal pelo princípio da capacidade contributiva. Segundo Fabretti

(2013) elisão fiscal, ou seja, redução da carga tributária dentro da legalidade é produzida e através de um Planejamento Tributário preventivo, e caso contrário, o mau planejamento acarreta em evasão fiscal, que é o descumprimento da lei, este considerado crime.

O Planejamento Tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente os ônus dos tributos. (GUBERT, 2003). Ainda segundo o esmo autor, os contribuintes recorrem ao Planejamento Tributário como forma de reagir à ação arrecadadora do Fisco, e ainda cita que os mesmos seguem como podem, geralmente sem qualquer ajuda do Estado.

Denomina-se planejamento fiscal ou tributário lato sensu a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de maneira a sofrer o menor ônus fiscal possível (MARINS, 2002).

Greco (2004), Planejamento Tributário é a atividade exercida pelo contribuinte, enquanto elisão fiscal é o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtido pelo planejamento. Para Fabretti (2013), denomina-se Planejamento Tributário, o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário.

Para minimizar os efeitos do custo tributário nas empresas, uma estratégia possível é o Planejamento Tributário. Como o próprio nome indica, representa um conjunto de medidas e atos tomados pela empresa, no sentido de organizar sua vida econômico-fiscal, possibilitando que a gama de negócios, investimentos e lucros dessa pessoa jurídica sofram, dentro da esfera da legalidade, a menor carga tributária possível (VEY; BORNIA, 2010).

De acordo com Vey e Bornia (2010) utiliza-se o Planejamento Tributário a fim de aproveitar incentivos fiscais e também para que a empresa possa se enquadrar em outra categoria para a forma de tributação, com o intuito de adquirir benefícios e elisão fiscal. Mas, não se deve utilizar Planejamento Tributário sob abuso da redução da carga tributária, ou até mesmo por interpretação errada de possibilidades (YOUNG, 2005).

2.3 Regimes de Tributação: Lucro Real e Lucro Presumido

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do Lucro Real. O imposto de renda é apurado trimestralmente (BRASIL, 1999).

Já o Lucro Real é a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. O artigo 247 do Decreto nº 3.000 conceitua a forma de tributação Lucro Real como sendo o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela respectiva legislação. Além disso, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (BRASIL, 1999).

2.4 Elisão Fiscal Versus Evasão Fiscal

A adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva (MARINS, 2002). Portanto, a elisão se caracteriza pela falha do legislador em não prever determinadas situações que poderiam ser consideradas tributáveis (YOUNG, 2005).

Para Borges (2002), o objetivo da elisão fiscal é a diminuição do pagamento de tributos, e que esse é um direito do contribuinte, pois o mesmo pode se estruturar da melhor forma que lhe pareça, e ressalta que se a forma como ele celebrar for jurídica e lícita a fazenda pública deve respeitar, pois ele irá buscar somente redução de custos tributários.

Na elisão fiscal, o contribuinte busca uma economia fiscal na realização de determinado ato ou negócio jurídico. Entretanto, urge consignar que, por vezes, o direito traça formas diversas para traduzir situações que, efetivamente, são em sua substância, idênticas. É a partir disso que surge a figura do planejamento fiscal (ALVES, 2003).

Conforme Parada Filho (2005), um exemplo que pode ser citado para explicitar elisão fiscal são os casos em que se pratica o ato que será proibido, porque a lei já existe, porém só entra em vigor em data futura. É praticada também quando se anuncia que há projeto de lei tornando proibida determinada operação.

Já em termos de evasão fiscal, nela são utilizados meios ilícitos e fraudulentos para se obter uma economia tributária, diferentemente da elisão tributária, que é o meio legal, formalmente lícito, encabeçado pelos princípios da legalidade e tipicidade (YOUNG, 2005).

Na evasão fiscal, o contribuinte utiliza meios ilícitos e fraudulentos com o objetivo de reduzir a incidência tributária, uma operação jurídica executada de forma dolosa, tentando burlar o Fisco com o objetivo de não pagar determinada obrigação tributária, ou pagar com menor carga, porém, de forma ilícita. Assim, a evasão fiscal é uma forma de Planejamento Tributário que não está de acordo com os parâmetros legais (VEY; BORNIA, 2010).

Evasão é todo ato ou omissão que tende a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo. A evasão visa, portanto, evitar ou minorar o pagamento de um tributo (ALVES, 2003). Sempre que o contribuinte se utiliza de comportamentos proibidos pelo ordenamento para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos, diz-se que está se utilizando de prática evasiva. A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo descumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes (MARINS, 2002).

Segundo Parada Filho (2005), a não emissão de nota fiscal, a desobediência civil, realização de operações para postergar o imposto, falsificação da escrituração, estão entre as formas de sonegação fiscais mais elementares.

2.5 Reorganização Societária

Fabretti (2001) acredita que a globalização e a dinâmica da atividade econômica, exige que as empresas se atualizem a todo instante, para que então possam se manter competitivas, e assim as mesmas possam atender as mudanças e exigências do mercado, em relação a preço e qualidade de produtos e serviços.

Entende-se que o fisco pode averiguar a real necessidade da Reestruturação Societária, e isso indica que as empresas devem ficar atentas para que não cometam nenhum ato ilegal dentro do processo, pois o fisco pode deferir ou indeferir os atos (VEY; BORNIA, 2010). Para Young (2005), muitas vezes não é vantajoso à aplicação dessas técnicas, pois em alguns casos poderá resultar em queda na arrecadação de tributos, isso conforme o Fisco. Quando existe a intenção de reorganização societária para se pagar menos tributos, existe conseqüentemente uma forma de se praticar economia fiscal (ALVES, 2003).

Para Iudícibus et al. (2010), a aquisição de ações ou quotas, por meio de incorporação, cisão e fusão, e as outras formas de reorganização societária, quando não houver a obtenção do controle do negócio, podem ser entendidas como combinação de negócios, para fins contábeis.

Conforme Fabretti (2001), o planejamento da reestruturação exige diversos estudos específicos e aprofundados, com o intuito de analisar legislação aplicável, análise de risco, análise das demonstrações contábeis, auditoria das contas, entre outros, seja qual for o motivo que determinou a aplicação da reestruturação. Para Strohmeier (2009), devido a grande concorrência do mercado e como forma de sobrevivência no mercado atual, as empresas vêm adotando a metodologia da Reestruturação Societária.

De acordo com uma pesquisa da Deloitte (2014), a reestruturação pode ser feita numa fase de agravamento de crise da empresa ou também na chamada fase de declínio, assim se daria o momento da chamada reestruturação. A reorganização societária como instrumento de Planejamento Tributário é válida e lícita, desde que o contribuinte utilize-se de elisão fiscal, com atitudes adotadas antes da ocorrência do fato gerador, de forma lícita e sem abuso de direito, respeitando a sociedade como um todo (YOUNG, 2005). É preciso que o planejamento seja feito com razoável antecedência e com base em dados confiáveis para poder concretizar, com sucesso, qualquer desses eventos (FABRETTI, 2001).

Alves (2003) comenta que, quando o contribuinte pretende sair de determinada faixa de tributação através da Reestruturação Societária, ele irá cair em outro campo de incidência, e então aparece a necessidade de um estudo tributário. Segundo Muniz (1996) a fusão, incorporação e a cisão, constituem um processo de transferência, onde uma pessoa jurídica transfere para outra um conjunto de direitos e obrigações, ou até mesmo haveres e deveres.

De acordo com Santos, Schmidt e Fernandes (2012), a finalidade da cisão é a transferência de parcelas ou a totalidade do patrimônio de uma sociedade, para uma ou mais sociedades, sendo assim, o capital é dividido pela empresa cindida, ou a mesma se extingue, quando transferida a totalidade do patrimônio.

Para Carvalhosa (1997), a cisão é uma constituição ou aumento de capital, com o objetivo de conciliar o interesse dos acionistas envolvidos na divisão do patrimônio entre eles, além de que serve como estratégia de expansão do negócio. E o maior interesse na cisão é nas empresas familiares, pelo fato de que o patrimônio é dividido.

Segundo Iudícibus et al. (2010), no caso da cisão só haverá extinção da sociedade caso, haja versão de todo o seu patrimônio, isso porque a parcela de seu patrimônio pode ser

transferida para uma ou mais empresas, e a mesma, não necessita transferir todo seu patrimônio. Para Santos, Schmidt e Fernandes (2012), podem ocorrer as operações de Cisão Total e Cisão Parcial.

Já a incorporação tem a finalidade de agregar ações de uma determinada sociedade para o patrimônio da outra, que resulta na extinção de uma das empresas, sucedendo assim todos os seus direitos e obrigações (SANTOS; SCHMIDT; FERNANDES, 2012). A lei nº 6.404, art. 227, define que a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (BRASIL, 1976).

A incorporação representa simultaneamente, um ato constitutivo, pela agregação do patrimônio de duas sociedades em uma só e ao mesmo tempo desconstitutivo, pela dissipação da empresa incorporada, tendo como efeito principal o desaparecimento da personalidade jurídica dessa sociedade, com a absorção de seu patrimônio por outra empresa (SANTOS; SCHMIDT; FERNANDES, 2012, p. 265). Nesse caso, uma empresa absorve todo o patrimônio da outra, trazendo seus ativos e passivos para dentro do patrimônio da incorporadora, desaparecendo a incorporada (IUDÍCIBUS et al., 2010).

Finalmente, a fusão tem por finalidade unir ações de duas ou mais sociedades para que então seja constituída uma nova sociedade, que lhes sucederá todos direitos e obrigações, e então a extinção das empresas anteriores que foram submetidas à fusão (SANTOS; SCHMIDT; FERNANDES, 2012). A lei nº 10.406, art. 1.119, cita que a fusão determina a extinção das sociedades que se unem para formar sociedade nova das sociedades que se unem para formar sociedade nova que a elas sucederá nos direitos e obrigações (BRASIL, 2002).

Segundo Iudícibus et al. (2010), as empresas que foram fusionadas são extintas, após as aprovações de assembleias, assim sendo a nova sociedade assumirá todos direitos e obrigações e conseqüentemente os passivos e os ativos também serão de posse da nova sociedade. A lei nº 6.404, art. 228, define que a fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (BRASIL, 1976).

Portanto, duas empresas se juntam, vertendo seus ativos e passivos para a constituição de uma terceira, desaparecendo as duas anteriores (IUDÍCIBUS et al., 2010). A operação de fusão, dentro dos conceitos e parâmetros legais, não é uma operação ilícita e nem vedada, mesmo que seja com a simples finalidade de obtenção de otimização tributária (YOUNG, 2005).

2.6 Economia Tributária

Segundo Strohmeier (2009), a economia tributária aumenta a competitividade dos entes econômicos, e ela já demonstrou ser um caminho eficiente para que se tenha redução de custos. Ainda, o planejamento é importante nas reorganizações de sociedades, uma vez que pode representar uma economia significativa frente ao capital das empresas, e que o Planejamento Tributário ainda é muito visado, buscando eficiência financeira.

Vey e Bornia (2010) citam que o Planejamento Tributário trabalha sobre os tributos, sobre as apurações e sobre pagamentos, e que esse tratamento é afirmativo quando se diz que ele representa uma atitude do contribuinte de organizar sua vida econômico-fiscal. Alves (2003) cita que os fenômenos da cisão, fusão e incorporação, tem grande relevância quando se trata do contribuinte, este que tem a intenção de fazer uma espécie de economia fiscal, seja ela lícita (elisão fiscal) ou ilícita (evasão fiscal).

Os motivos que levam uma empresa a reestruturar seu esqueleto societário são inúmeros, entretanto, não se pode entender que estas reestruturações visam, diretamente, promover qualquer forma de economia fiscal, através de planejamento fiscal pautado em cisão, incorporação ou fusão de empresas. Pode-se dizer, então, que a cisão, a incorporação e a fusão de empresas enquanto instrumentos de Planejamento Tributário, são um caminho eficiente para redução de custos (ALVES, 2003).

3. METODOLOGIA

Em relação a procedimentos técnicos, a pesquisa é baseada em um estudo de caso, descritivo, onde, através de levantamentos de resultados, é feito uma projeção dos efeitos causados pela Reestruturação Societária. Para a pesquisa ficar completa também é necessário a pesquisa documental, esta que traz valores reais para o trabalho ter análises e comparações concretas, e a conclusão sustento. Segundo Severino (2002), deve-se coletar elementos relevantes, dentro de determinada área, para que o estudo possa ser realizado.

Com referência a abordagem do problema, compõe-se de características qualitativas (GIL, 1999), pois demonstra para a empresa em questão, que a reorganização societária para fins de Planejamento Tributário, é uma forma de elisão fiscal e economia tributária.

Partindo dessas informações e as tomando como base, inicialmente foi agendada uma entrevista com os gestores da empresa para que se expliquem os objetivos da ideia de

Reestruturação Societária para fins de Planejamento Tributário. Em seguida foi feita a captação da documentação necessária. Essa captação consistiu de duas etapas: na primeira, foi feito um levantamento dos documentos úteis para o trabalho, e na segunda etapa, foi realizada a conferência desses documentos.

Após, com toda documentação levantada, foi definido um método de trabalho específico, reduzindo assim os riscos de erros e ou precipitações. Concluído o processo de trabalho, foi feita uma projeção de valores que possibilitasse as análises dos resultados obtidos.

3. ESTUDO DE CASO: PROJETANDO A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA

3.1 Contextualização da empresa

A empresa objeto deste estudo de caso tem mais de 30 anos de existência, está localizada na cidade de Caxias do Sul (RS), ocupando uma área de 122 hectares, além de contar com um quadro de aproximadamente 90 colaboradores. Seus principais fornecedores de matéria prima e produtos para utilização na prestação de serviço são do Rio Grande do Sul, estes representam 90% das suas compras, mas ela também conta com fornecedores de outros estados brasileiros, tais como, São Paulo (SP), Minas Gerais (MG), e Paraná (PR). Seus ramos de atividade são: a fabricação e comercialização de brita e os serviços de concretagem. No ano de 2014, a empresa era tributada pelo Lucro Presumido. Além disso, cabe ressaltar que, para preservar o sigilo das informações, a empresa utilizará a denominação JLM.

A JLM tem um mercado que atende desde a pessoa física, até as lojas de material de construção, concreteiras, usinas de asfalto, construtoras e distribuidoras, atendendo uma grande demanda local, como por exemplo, a região da Serra Gaúcha. Ela atua na industrialização e comercialização de todos os tipos agregados utilizados na construção civil, produtos tais como a areia, a pedra britada e o cascalho, além dos seus principais produtos, a brita e o concreto,

Em termos de estrutura, a JLM conta com uma frota de 13 Betoneiras, 4 Carretas Silo, 25 Caminhões, 3 Escavadeiras, 6 Veículos e 2 Pás Carregadeiras. Conta com duas áreas distintas para atender seus ramos, o de prestação de serviços de concretagem e a fabricação e comercialização de brita. A concreteira fornece diversos tipos de concreto, tais como o

Bombeável, o Convencional, o Leve, Pesado, o Impermeável, dentre outros, todos com características e aplicações diferentes.

Já a área da britagem atua no segmento de brita com máquinas e equipamentos em constante modernização tecnológica, produzindo uma grande variedade de granulometrias que permitem uma diversificação ampla na aplicação dos agregados, como por exemplo, Areia de Brita, Pó de Brita, Pedrisco, Base, além da Brita propriamente dita.

Feita a apresentação da empresa, a seguir serão apresentados os cálculos tributários atuais, para que se saiba como serão feitas as projeções após a Reorganização Societária. E em seguida serão apresentadas as simulações.

3.2 Situação atual da JLM

Inicialmente será apresentada a situação atual da empresa JLM, através dos dados obtidos na DRE do ano de 2014, que serão usados como base para as projeções que serão apresentadas nos itens seguintes.

No ano de 2014, a Empresa JLM optou pelo regime de tributação do Lucro Presumido. Merece destaque que, dentre os tributos Federais, por se tratar de uma empresa que extrai minerais da terra, existe um tributo, chamado Compensação Financeira devida pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM). Regida pela Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989 e administrada pelo Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) ela decorre pela exploração de recursos minerais, para fins de aproveitamento econômico. O imposto é devido quando da saída do produto mineral das áreas da jazida, mina, salina ou outros depósitos minerais. Constitui também o fato gerador da CFEM a transformação industrial do produto mineral ou mesmo o seu consumo por parte do minerador.

Estados e Municípios serão creditados com recursos da CFEM, em suas respectivas Contas de Movimento Específicas, no sexto dia útil, que sucede ao recolhimento por parte das empresas de mineração. Os recursos são distribuídos da seguinte forma: 12% para a União (DNPM e IBAMA - Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis); 23% para o Estado onde for extraída a substância mineral; 65% para o município produtor (aquele o qual ocorre a extração da substância mineral, caso haja mais de um município deverá ser preenchida uma guia para cada município proporcionalmente.

A seguir, o Quadro 1 traz as informações dos tributos incidentes nas Empresa JLM no ano de 2014.

Quadro 1 – Tributos Lucro Presumido 2014

LUCRO PRESUMIDO 2014					
TRIBUTOS FEDERAIS					
IMPOSTO	BASE LEGAL	CÁLCULO	ALÍQUOTA	PRAZOS	OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
PIS	Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º.	Receita Operacional Bruta (-) Vendas Canceladas- IPI (-) ICMS ST	0,65%	25º dia útil do mês subsequente.	EFD CONTRIBUIÇÕES
COFINS	Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º.	Receita Operacional Bruta (-) Vendas Canceladas- IPI (-) ICMS ST (=) Faturamento Líquido	3%	25º dia útil do mês subsequente.	EFD CONTRIBUIÇÕES
IRPJ	Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.	Á base de cálculo será aplicada mediante a aplicação de 8% para a atividade de Fabricação de Brita. Á base de cálculo será aplicada mediante a aplicação de 32% para a atividade de Concretagem.	15%	1º Trimestre: 30/04 2º Trimestre: 31/07 3º Trimestre: 31/10 4º Trimestre: 31/12	DIPJ (ATÉ 2014) ECF (A PARTIR DE 2015)
CSLL	Lei nº 7.689, de 15 de Dezembro de 1988.	Á base de cálculo será aplicada mediante a aplicação de 12% para a atividade de Fabricação de Brita. Á base de cálculo será aplicada mediante a aplicação de 32% para a atividade de Concretagem.	9%	1º Trimestre: 30/04 2º Trimestre: 31/07 3º Trimestre: 31/10 4º Trimestre: 31/12	DIPJ (ATÉ 2014) ECF (A PARTIR DE 2015)
CFEM	Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989.	Faturamento líquido (=) deduz-se os tributos, as despesas com transporte e seguro que incidem no ato da comercialização.	2%	Último dia útil do segundo mês subsequente ao fato gerador	Site DNPM – Sistema de Arrecadação – Emissão de Boletos
TRIBUTOS ESTADUAIS					
IMPOSTO	BASE LEGAL	CÁLCULO	ALÍQUOTAS	PRAZOS	OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
ICMS	Decreto nº 37.699, de 1997, Regulamento do ICMS.	No caso do ICMS, a regra geral é de que a base de cálculo sobre a qual será calculado este imposto é o valor total da operação, no caso do fato gerador se tratar de circulação de mercadorias,	RS (17%). Norte, Nordeste e Centro-Oeste(7%). Sul e Sudeste (12%).	Dia 12 do mês subsequente (Comércio). Dia 21 do mês subsequente (Indústria).	GIA Mensal
TRIBUTOS MUNICIPAIS					
IMPOSTO	BASE LEGAL	CÁLCULO	ALÍQUOTAS	PRAZOS	OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
ISS	Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003.	A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.	Caxias do Sul (4 %) Flores da Cunha (2 %) Nova Petrópolis (3%) Farroupilha (3%)	No mês subsequente: Caxias do Sul (Dia 15) Flores da Cunha (Dia 15) Nova Petrópolis (Dia 15) Farroupilha (Dia 15)	Portais dos sites dos municípios.

Fonte: Desenvolvido pelos autores

A Tabela 1 a seguir mostra os tributos incidentes sobre o faturamento bruto para o ano de 2014, e em seguida será feita uma análise sobre os mesmos.

Tabela 1 – Impostos Apurados 2014

Situação Atual		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/ FATURAMENTO
PIS	143.721,84	0,65%
COFINS	663.331,68	3,00%
IRPJ	467.772,83	2,11%
CSLL	254.920,72	1,15%
CFEM	158.337,82	0,71%
ICMS	1.316.842,46	5,93%
ISS	301.808,16	1,36%
TOTAL DE IMPOSTOS	3.306.735,51	14,90%
FATURAMENTO	22.201.328,49	

Fonte: Desenvolvido pelos autores

Para um faturamento de R\$ 22.201.328,49, existe um percentual de 14,90% de impostos incidentes sobre ele. A partir dos valores obtidos na mesma, as próximas apurações e análises, sempre serão comparadas a ela, buscando identificar as diferenças ocorridas nos percentuais dos impostos.

Não serão objetos de análise os tributos da folha de pagamento, pois os mesmos serão rateados pela proporcionalidade das Despesas Operacionais de cada ramo de atividade com o valor das Despesas Operacionais totais, pois na visão do autor elas caracterizam melhor o percentual que cada atividade levará consigo na divisão. Sendo assim, somente serão considerados os tributos incidentes sobre o faturamento para fins de análise de Reorganização Societária. Vale ressaltar que os demais Custos, Despesas e Receitas, também serão rateados pela proporcionalidade das Despesas Operacionais de cada ramo de atividade, que correspondem a 65,50% para a Pedreira, e 34,50% para a Concreteira.

O estudo será feito através de uma Cisão Parcial, onde serão separadas as atividades da empresa JLM, transformando-a em duas empresas denominadas JLM A e JLM B, cada uma com uma atividade distinta. Uma delas, a JLM A representará a Pedreira (Britagem), e a JLM B, representará a Concreteira. A seguir serão realizadas as análises das empresas cindidas em diferentes situações, e a análise consistirá na forma como mostra o Quadro 2.

Quadro 2 – Simulações de Análise.

SIMULAÇÕES 2015		
	Empresa JLM A (Pedreira)	Empresa JLM B (Concreteira)
Simulação 1	Lucro Real	Lucro Presumido
Simulação 2	Lucro Presumido	Lucro Real
Simulação 3	Lucro Real	Lucro Real

Fonte: Desenvolvido pelos autores

Não será feita a simulação Lucro Presumido x Lucro Presumido, por se tratar de uma empresa que optou pela forma de tributação Lucro Presumido em 2014, e então os resultados obtidos com essa simulação serão semelhantes ao deste ano. É válido destacar que para as apurações de Lucro Real, os impostos PIS e COFINS tiveram o Custo das Mercadorias Vendidas como base para crédito do imposto.

3.3 Simulação 1

Inicialmente seguir será feita Simulação 1, dessa forma, a empresa JLM A tributará pelo Lucro Real e terá as atividades de Fabricação e Comércio de Brita, enquanto a empresa JLM B, será tributada pelo Lucro Presumido, e terá a atividade de Prestação de Serviços.

Tabela 2 – JLM A Simulação 1

JLM A (Pedreira Lucro Real)		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/ FATURAMENTO
PIS	99.704,53	1,02%
COFINS	459.224,16	4,70%
IRPJ	29.539,10	0,30%
CSLL	19.274,08	0,20%
CFEM	139.782,98	1,43%
ICMS	1.316.842,46	13,48%
ISS	-	0,00%
TOTAL GERAL	2.064.367,31	21,14%
FATURAMENTO TOTAL	9.766.899,72	

Fonte: Desenvolvido pelos autores

A apuração da Empresa JLM A, que tributará pelo Lucro Real (Tabela 2), mostra um percentual elevado de tributos em relação ao faturamento. Isso se deve ao fato de que o ICMS

está concentrado somente nesse ramo de atividade, fazendo com que o mesmo represente mais da metade do total de tributos, sendo o principal causador impacto negativo.

Tabela 3 – JLM B Simulação 1

JLM B (Concreteira - Lucro Presumido)		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/ FATURAMENTO
PIS	80.823,79	0,65%
COFINS	373.032,86	3,00%
IRPJ	233.091,71	1,87%
CSLL	139.589,41	1,12%
CFEM	-	0,00%
ICMS	-	0,00%
ISS	301.808,16	2,43%
TOTAL GERAL	1.128.345,93	9,07%
FATURAMENTO TOTAL	12.434.428,77	

Fonte: Desenvolvido pelos autores

Já na empresa JLM B, que tributará pelo Lucro Presumido (Tabela 3), é possível perceber que os valores já estão bem abaixo e com o percentual bem reduzido, não havendo nenhum valor absurdo que comprometa o cálculo e as análises. Comparando a tabela com a Situação Atual percebe-se que a vantagem nessa apuração foi relevante nos impostos IRPJ e CSLL. A seguir, na Tabela 4, as duas tabelas anteriores estão unificadas para que se possa comparar a Simulação 1 com a Situação Atual da empresa, nos seus totais.

Tabela 4 – Total Geral Simulação 1

Simulação 1 (Consolidado)		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/ FATURAMENTO
PIS	180.528,32	0,81%
COFINS	832.257,02	3,75%
IRPJ	262.630,81	1,18%
CSLL	158.863,49	0,72%
CFEM	139.782,98	0,63%
ICMS	1.316.842,46	5,93%
ISS	301.808,16	1,36%
TOTAL GERAL	3.192.713,24	14,38%
FATURAMENTO TOTAL	22.201.328,49	

Fonte: Desenvolvido pelo autor

A Tabela 4 em relação à Tabela 1 evidencia uma melhora de 0,52% no percentual incidente sobre o faturamento, o que representa R\$ 114.022,27 de economia tributária, tornando viável e vantajosa a cisão parcial destacada no estudo de caso da Empresa JLM. Na comparação entre as tabelas, é possível observar que a empresa obteve benefícios em impostos como: IRPJ, CSLL, CFEM, representando um total de 1,44% de vantagem, porém, a desvantagem ocorrida nos impostos PIS e COFINS teve uma representatividade de 0,91%. Os impostos ICMS e ISS se mantiveram iguais em relação a Tabela 1.

Os impostos IRPJ e CSLL se beneficiam de base 8% e 12% respectivamente, fazendo com que o impacto causado nos mesmos seja grande, isso porque a empresa fornece material na prestação de serviços por empreitada. Tal benefício foi obtido pela JLM e é resguardado por solicitações de consulta à Receita Federal do Brasil.

A Solução de Consulta nº55 – Cosit dispõe sobre a base de cálculo do IRPJ:

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ. (RECEITA FEDERAL, 2013).

A Solução de Consulta nº55 – Cosit dispõe sobre a base de cálculo da CSLL:

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) para determinação da base de cálculo da CSLL. (RECEITA FEDERAL, 2013).

3.4 Simulação 2

A seguir, a empresa JLM A tributará pelo Lucro Presumido e terá as atividades de Fabricação e Comércio de Brita, enquanto que a empresa JLM B, será tributada pelo Lucro Real, e terá a atividade de Prestação de Serviços.

Tabela 5 – JLM A Simulação 2

JLM A (Pedreira Lucro Presumido)		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/ FATURAMENTO

PIS	63.440,52	0,65%
COFINS	292.802,39	3,00%
IRPJ	181.547,76	1,86%
CSLL	110.988,65	1,14%
CFEM	143.836,70	1,47%
ICMS	1.316.842,46	13,48%
ISS	-	0,00%
TOTAL GERAL	2.109.458,48	21,60%
FATURAMENTO TOTAL	9.766.899,72	

Fonte: Desenvolvido pelos autores

Nessa análise a empresa JLM A, terá efeito negativo, pois o percentual de impostos incidentes sobre o faturamento representa mais de um quarto do total do faturamento da mesma. Também é possível perceber que esse valor ficará elevado, pois o ICMS se concentrará somente nessa atividade, fazendo com que o mesmo sozinho, represente novamente mais da metade do total do percentual incidente sobre o faturamento. Nos demais impostos, percebe-se vantagem apenas no IRPJ e na CSLL.

Tabela 6 – JLM B Simulação 2

JLM B (Concreteira - Lucro Real)		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/ FATURAMENTO
PIS	83.167,92	0,67%
COFINS	383.065,45	3,08%
IRPJ	686.266,80	5,52%
CSLL	255.696,05	2,06%
CFEM	-	0,00%
ICMS	-	0,00%
ISS	301.808,16	2,43%
TOTAL GERAL	1.710.004,37	13,75%
FATURAMENTO TOTAL	12.434.428,77	

Fonte: Desenvolvido pelos autores

A empresa JLM B na Simulação 2, tributada pelo Lucro Real, em todos os impostos devidos ao seu ramo de atividade terá aumento se comparado a situação atual, porém, no total geral do percentual o valor ficará abaixo. Isso porque na atividade prestação de serviços da empresa o imposto ICMS não será devido, e esse imposto terá um percentual bastante elevado se comparado ao total geral de impostos.

Tabela 7 – Total Geral Simulação 2

Simulação 2 (Consolidado)		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/ FATURAMENTO
PIS	146.608,44	0,66%
COFINS	675.867,85	3,04%
IRPJ	867.814,56	3,91%
CSLL	366.684,70	1,65%
CFEM	143.836,70	0,65%
ICMS	1.316.842,46	5,93%
ISS	301.808,16	1,36%
TOTAL GERAL	3.819.462,86	17,20%
FATURAMENTO TOTAL	22.201.328,49	

Fonte: Desenvolvido pelos autores

Após a consolidação dos impostos das duas empresas na Simulação 2, é possível afirmar que a mesma terá impacto negativo, sendo assim ela se tornará inviável para o andamento da empresa num todo. A tabela mostra que as empresas JLM A e JLM B, pagariam 2,30% a mais de impostos se comparadas a empresa JLM, o que significará para os cofres da empresa uma quantia de R\$ 512.727,35 de impostos pagos a mais.

Nesse caso, os impostos que serão impactantes negativamente, são: IRPJ e CSLL, que terão aumento de 2,30% se comparados a Situação Atual, com maior carga também, PIS e COFINS, representarão um aumento de 0,05% e o único imposto que terá vantagem será a CFEM, que terá 0,06% de vantagem, pois como é um imposto que reduz da sua base de cálculo outros impostos, e esses impostos terão aumento, conseqüentemente sua base ficará menor e o valor a pagar também. Os impostos ISS e ICMS se manterão inalterados, pois as formas de tributação Lucro Real e Lucro Presumido não interferem nos seus cálculos.

3.5 Simulação 3

Na terceira e última simulação a empresa JLM A será tributada pelo Lucro Real e terá as atividades de fabricação e comércio de brita, e a empresa JLM B, também será tributada pelo Lucro Real, porém terá a atividade de Prestação de Serviços.

Tabela 8 – JLM A Simulação 3

JLM A (Pedreira Lucro Real)		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/

		FATURAMENTO
PIS	99.704,53	1,02%
COFINS	459.224,16	4,70%
IRPJ	29.539,10	0,30%
CSLL	19.274,08	0,20%
CFEM	139.782,98	1,43%
ICMS	1.316.842,46	13,48%
ISS	-	0,00%
TOTAL GERAL	2.064.367,31	21,14%
FATURAMENTO TOTAL	9.766.899,72	

Fonte: Desenvolvido pelos autores

Já anteriormente analisada na Simulação 1, a empresa JLM A tributada pelo Lucro Real, será objeto de análise somente na sua consolidação com a empresa JLM B.

Tabela 9 – JLM B Simulação 3

JLM B (Concreteira - Lucro Real)		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/ FATURAMENTO
PIS	83.167,92	0,67%
COFINS	383.065,45	3,08%
IRPJ	686.266,80	5,52%
CSLL	255.696,05	2,06%
CFEM	-	0,00%
ICMS	-	0,00%
ISS	301.808,16	2,43%
TOTAL GERAL	1.710.004,37	13,75%
FATURAMENTO TOTAL	12.434.428,77	

Fonte: Desenvolvido pelos autores

Da mesma forma que se trata a Tabela 8, a empresa JLM B tributada pelo Lucro Real, não será analisada, pois os seus valores já foram objeto de análise na Simulação 2, sendo assim objeto de análise somente seus valores consolidados. A tabela a seguir irá consolidar os valores da Tabela 8 e da Tabela 9, ambas tributadas pelo Lucro Real, e a partir dos valores consolidados serão feitas as análises.

Tabela 10 – Total Geral Simulação 3

Simulação 3 (Consolidado)		
IMPOSTO	VALOR (em R\$)	% S/ FATURAMENTO

PIS	182.872,45	0,82%
COFINS	842.289,61	3,79%
IRPJ	715.805,90	3,22%
CSLL	274.970,12	1,24%
CFEM	139.782,98	0,63%
ICMS	1.316.842,46	5,93%
ISS	301.808,16	1,36%
TOTAL GERAL	3.774.371,68	17,00%
FATURAMENTO TOTAL	22.201.328,49	

Fonte: Desenvolvido pelos autores

Com um percentual de 17,00% de impostos incidentes sobre o faturamento, a Simulação 3, também terá impacto negativo para a Empresa JLM. Tendo sua tributação apurada no Lucro Real, a empresa não conseguirá obter economia tributária, sendo 2,10% a mais de diferença de percentual de impostos incidentes sobre o faturamento se comparado a Situação Atual, o que representará R\$ 467.636,17 de valor pago a maior.

Visto que novamente a CFEM, será o único imposto a ser vantajoso, ela não conseguirá cobrir a desvantagem dos demais impostos, onde a CFEM representará um ganho de 0,08%, impostos como IRPJ, CSLL, PIS e COFINS representarão desvantagem em 2,18%. Os impostos ISS e ICMS se manterão inalterados.

3.6 Considerações Gerais

A Tabela 11 traz os valores consolidados, da Situação Atual e das três Simulações, juntamente com os percentuais dos impostos incidentes sobre o faturamento.

Tabela 11 – Resumo das Situações

Situação	Total de Impostos (em R\$)	% S/ Faturamento	Vantagem (em R\$)	Desvantagem (em R\$)
Atual	3.306.735,51	14,90%	-	-
Simulação 1	3.192.713,24	14,38%	114.022,27	-
Simulação 2	3.819.462,86	17,20%	-	512.727,35
Simulação 3	3.774.371,68	17,00%	-	467.636,17
FAT. TOTAL	22.201.328,49			

Fonte: Desenvolvido pelos autores

Depois de concluídas apurações e analisadas as tabelas, é possível perceber que dentre as três simulações evidenciadas na Tabela 11, a Simulação 1 será a única simulação que terá economia tributária diante da Situação Atual. Ela se tornará capaz de ser colocada em prática, na forma de Reestruturação Societária e terá impacto positivo tornando-se viável a aplicação do método.

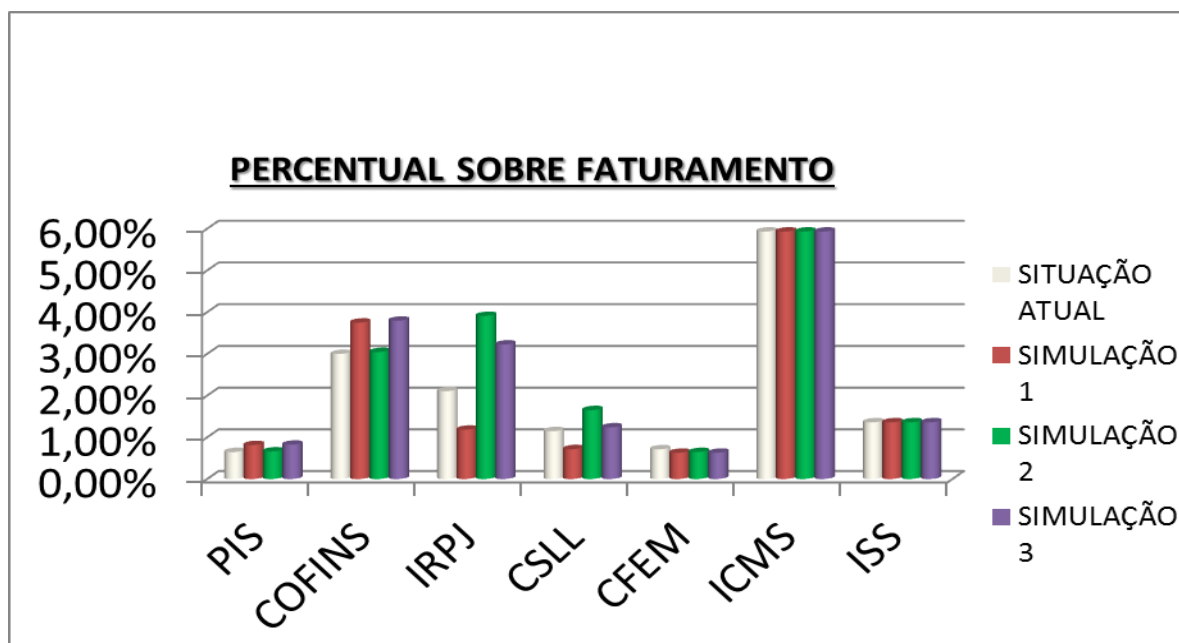
Analisando os principais motivos da economia de impostos da Simulação 1, é possível observar que a Empresa JLM A tributada pelo Lucro Real, carregará um valor alto de Despesas Operacionais, fazendo com que sua base de cálculo para IRPJ e CSLL, baixe consideravelmente, e então se obtenha vantagem no cálculo desses impostos. E a Empresa JLM B, obterá um baixo índice de impostos, isso devido à mesma se beneficiar da base de 8% e 12%, ao invés de 32% para IRPJ e CSLL, respectivamente, sobre o faturamento, pois ela fornece os materiais que serão utilizados na prestação de serviço.

As demais Simulações serão inviáveis se aplicadas, e trarão impacto negativo no cálculo e na apuração dos impostos da empresa. Sendo a Simulação 2, a simulação que pior impactou para a empresa, foi possível observar que nesse caso, a Empresa JLM A, por se tratar de tributação Lucro Presumido, não poderá se beneficiar do alto valor de Despesas Operacionais ocorridos nesse período. Já a Empresa JLM B foi prejudicada por não poder presumir sua base de cálculo de IRPJ para 8% e CSLL para 12%, trazendo assim a base do cálculo do valor de IRPJ e CSLL para o Resultado do Exercício que terá uma base de cálculo elevada.

Na Simulação 3, mesmo a Empresa JLM A se beneficiando lucro líquido estar baixo, para fins de cálculo de impostos como IRPJ e CSLL, não poderá ter esse mesmo benefício para a Empresa JLM B, e ambas também terão prejuízo no PIS e COFINS, isso porque a base de cálculo para crédito desses impostos ficará baixa se comparada a base de cálculo para débito.

A Figura 1 demonstra um comparativo, com o total de impostos pagos por cada uma das operações. Pode-se perceber uma queda significativa da Simulação 1 para as Simulações 2 e 3, e uma melhora considerável se comparada a Situação Atual com a Simulação 1.

Figura 1 – Comparativo das Operações



Fonte: Desenvolvido pelos autores

4. CONCLUSÃO

Atualmente no Brasil é quase impossível falar na saúde das empresas sem falar em tributos. Cargas tributárias elevadas, e muita complexidade em todas as esferas da legislação, sejam para tributos, Federais, Estaduais, e Municipais, fazendo com que a necessidade de estratégias e planejamentos tributários seja grande, para que as empresas possam rever e prever números, e utilize os mesmos para tomadas de decisão.

Em se tratando da Reestruturação Societária citada nesse estudo de caso, é válido destacar que a mesma é considerada um ato lícito. Geralmente quando esse método é utilizado pelas empresas, gestores e administradores se utilizam dele para tomar decisões, e mesmo que na maioria das vezes eles não assumam esse risco, ainda assim se utiliza a reestruturação como forma de obter economia tributária, porém raramente.

Diante disso com o objetivo de verificar de que forma a Reestruturação Societária impactará na empresa JLM. E com isso conseguir benefícios e opções existentes na área tributária, trazendo a ideia de que é possível atingir economia tributária nas empresas, utilizando de uma estratégia de reorganização societária mesmo diante de tamanha diversidade na sua legislação.

Iniciou-se o estudo realizando um levantamento bibliográfico relacionado à Contabilidade Tributária, ao Planejamento Tributário, a Reestruturação Societária e a

Economia Tributária, e utilizando dos relatórios disponibilizados pela administração foi possível verificar os pontos principais a serem analisados.

Após foram feitas projeções diante de simulações, para poder apresentar resultados e verificar se viável ou não a sua aplicação e o impacto que ela traria. Portanto o objetivo proposto neste estudo foi alcançado pois foi possível verificar de que forma a Reestruturação Societária poderia impactar em uma empresa de prestação de serviço de concretagem e fabricação de brita. Vale ressaltar que todas as apurações, análises, comparações e previsões, atenderam a legislação vigente e foram administradas de forma lícita.

Para atingir esse objetivo, foi realizado um estudo de caso de característica qualitativa e descritiva, que procurou investigar, identificar, relatar e comparar situações, no trabalho de pesquisa. Foi aplicado em uma empresa com mais de 30 anos de existência atuante na construção civil, nos ramos de fabricação e prestação de serviços localizada no RS, que utilizou denominação JLM para preservar o anonimato. Foram coletados dados de 2014, fornecidos pela própria empresa, tais como, apuração dos impostos, balanços e relatórios, e através desse material foi possível projetar simulações com base em 2014 para uma Cisão Parcial, caracterizando o mesmo como documental.

Com base na estrutura do estudo, inicialmente foram apuradas as projeções com os valores de 2014 que eram tributados pelo Lucro Presumido, separando todas as atividades por centro de custo, e criando as empresas JLM A e JLM B.

As simulações trouxeram valores reais para uma análise sustentável e concreta, foram elas que mostraram os impactos de uma Cisão Parcial na empresa, pois cada uma das simulações apresentou resultados diferentes, tanto para pior, quanto para melhor. Nas apurações das simulações, foram apresentados os impostos, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, CFEM, ICMS e ISS e seus respectivos valores, dependendo da forma de tributação aplicada em cada uma.

A partir dos resultados encontrados em 2014 para cada empresa em separado, foi projetado o próximo ano para as mesmas sendo tributadas no Lucro Presumido e pelo Lucro Real, fazendo assim com que três simulações distintas pudessem ser analisadas. Os principais resultados indicam que a Simulação 1, que fez da Empresa JLM A ser a fabricante tributar pelo Lucro Presumido, e a Empresa JLM B, prestadora de serviços tributar pelo Lucro Real, foi a única viável e que trouxe vantagem para a empresa se comparada a situação de 2014, atingindo a economia tributária, e caso aplicada a mesma trará benefícios e a empresa pagará menos impostos.

Caso a opção fosse pela Simulação 2, ou pela Simulação 3, ela terá desvantagem e acabará pagando mais impostos, o que se tornaria inviável para os planejamentos futuros da empresa e para a ideia de economia tributária. Podendo ser possível afirmar, que os resultados encontrados foram suficientes para afirmar que é viável a aplicação da estratégia de Reestruturação Societária, pois, dentre todas as simulações obteve-se resultado positivo, trazendo informações suficientes para que gestores e administradores tenham base e sustento para tomada de decisões estratégicas.

A sugestão para futuros estudos indica aplicar outras bases de rateio para fins de divisão de despesas não classificadas por centro de custo. Pois com outras bases, é possível encontrar um valor mais vantajoso, porém, essa vantagem é encontrada, pois a empresa terá prejuízo e os impostos IRPJ e CSLL, não serão calculados. Então se sugere também estudar e colocar em prática a base negativa para fins de crédito de CSLL, e também estudar o princípio da continuidade para que seja evidenciado que a empresa mesmo tendo prejuízo terá tempo indeterminado.

Como ponto positivo do estudo é válido destacar que existem diversas formas de rateio a serem analisadas, e isso gera um planejamento de longo prazo, e dentre essas formas de rateio, é possível avaliar qual a melhor forma de tributação que cada empresa poderá carregar. Mas, em contrapartida, o trabalho também traz diversas incógnitas, pois mesmo que exista essa base de rateio, os valores que serão divididos, não serão totalmente corretos, o que pode distorcer um pouco os valores, se aplicados e, os mesmos serão encontrados, somente após o decorrer de um período.

REFERÊNCIAS

ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de Planejamento Tributário. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 61, 1 jan. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/3583>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

ADNAN JÚNIOR, Pedro. **Fusão, Cisão e Incorporação de Sociedades: Teoria e Prática**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ARMSTRONG, Christopher S.; BLOUIN, Jennifer L.; LARCKER, David F. The incentives for tax planning. **Journal Of Accounting And Economics**. v. 53, n. 1-2, p. 391-411, 2011.

ATIASE, Rowland K.; PLATT, David E.; TSE, Senyo Y.. Operational Restructuring Charges and Post-Restructuring Performance. **Contemporary Accounting Research**. v. 21, n. 3, p. 493-552, 2004.

BORGES, H. B. **Planejamento Tributário IPI, ICMS, ISS e IR**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Art. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27 de Dezembro de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 03 de março de 2015.

BRASIL. **Decreto nº 3.000/1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 14 de março de 2015.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF Nº 093**, de 24 de Dezembro de 1997. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1997/insrf09397.htm>>. Acesso em 12 de março de 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116/2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 12 de março de 2015.

BRASIL. **Lei nº 6.404/76, art.228**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>

BRASIL. **Lei nº 7.689/1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L7689.htm>. Acesso em 12 de março de 2015.

BRASIL. **Lei nº 7.990/1989**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L7990.htm>. Acesso em 14 de março de 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 1º**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em 15 de março de 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.406/2002, art. 1.119**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10406.htm>>. Acesso em 12 de março de 2015.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários a Lei de Sociedades Anônimas: Lei 6.404, de 15 de Dezembro de 1976**. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 2.

DALTON, Gene W.; PERRY, Lee Tom; YOUNGER, Jonathan C; SMALLWOOD, Norman W. Strategic Restructuring. **Human Resource Management**. v. 35, n. 4, p. 433-452, 1996.

ECKERT, Alex. Teoria da Contabilidade. 2. Ed. São Paulo: Edipro, 2013.

ELIAS, Luis Vasco. **Reorganização de Empresas no Brasil Inovação em um cenário de competitividade**. Disponível em: <<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/finance/DeloitteReorganizacaoEmpresas.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2014.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Incorporação, Fusão, Cisão e outros eventos societários: tratamento jurídico, tributário e contábil.** São Paulo: Atlas, 2001.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FIEP. **O que é carga tributária.** Disponível em:
<<http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/FreeComponent14466content115714.shtml>>.
Acesso em: 15 jul. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRECO, Alvíso Lahorgue; AREND, Lauro. **Contabilidade: teoria e prática básicas.** São Paulo: Saraiva, 2011.

GRECO, Marco Aurélio, **Planejamento Tributário.** São Paulo: Dialética, 2004.

GUBERT, P.A Pinheiro, **Planejamento Tributário.** Análise jurídica e ética. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional.** In Rocha, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1998.

IBPT. **Carga tributária Brasileira.** 2007. Disponível em:
<<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>>. Acesso em: 29 out. 2014.

MARINS, James, **Elisão Tributária e sua Regulação.** São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; DOS SANTOS, Ariovaldo; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

MUNIZ, Ian de Porto Alegre, **Reorganizações Societárias.** São Paulo: Makron Books, 1996.

PARADA FILHO, Americo Garcia. **Algumas formas de sonegação fiscal.** Disponível em:
<<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=curso16-13formsonega>>. Acesso em: 23 nov. 2014.

PARADA FILHO, Americo Garcia. **Elisão Fiscal.** Disponível em:
<<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=curso16-114defelisao>>. Acesso em: 23 nov. 2014.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.** São Paulo: Atlas, 2003. Disponível em
<http://200.17.83.38/portal/upload/com_arquivo/metodologia_de_pesquisa_aplicavel_as_ciencias_sociais.pdf>. Acesso em 19 de novembro de 2014.

RECEITA FEDERAL. **SOLUÇÃO DE CONSULTA, nº 55 - Cosit.** 30 de dezembro de 2013. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2013/SCCosit552013.pdf>> Acesso em 31 de Maio de 2015.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699/1997**. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em 15 de março de 2015.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral da Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SANTOS, José Luiz dos Santos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Avançada: Aspectos Societários e Tributários**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 22. ed. rev. ampl. de acordo com a ABNT. São Paulo: Cortez, 2002.

STROHMEIER, Lilian Souza. O Planejamento Tributário através de Reorganizações Societárias. Porto Alegre: **Revista Business Review**, mar 2009.

VEY, Ivan Henrique; BORNIA, Antonio Cezar. Reorganização societária como forma de Planejamento Tributário. **Race**, p.323-344, jan./dez. 2010.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Trad. Daniel Grassi – 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário**. Curitiba: Juruá, 2005.