

Reorganização societária como forma de planejamento tributário: um estudo de caso

Ivan Henrique Vey*
Antonio Cezar Bornia**

Resumo

Este trabalho tem por objetivo contribuir com os estudos contábeis em relação à reorganização societária como forma de planejamento tributário. Nesse sentido, o trabalho faz uma revisão a respeito do planejamento tributário de forma a apresentar seus principais conceitos. Em seu conteúdo, apresenta as diferenças entre evasão e elisão fiscal. São apresentados também os modelos e conceitos de reorganização societária e sua utilização como forma de planejamento tributário. Assim, utilizando um estudo de caso e com dados reais, o estudo procura demonstrar, baseando-se em leis e regulamentos, como a cisão de uma empresa pode contribuir para o planejamento tributário das organizações. Os resultados apontam para uma redução nos encargos tributários e um conseqüente aumento da receita para o grupo empresarial. Isso se justifica pelas possibilidades de aproveitamento de créditos fiscais de Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Segu-

* Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria; Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina; doutorando do Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina; ivanvey@hotmail.com

** Professor do Departamento de Engenharia de Produção e Sistema da UFSC; coordenador do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC; presidente da Associação Brasileira de Custos (ABC); cezar@inf.ufsc.br

ridade Social (Cofins), isenções, redução de alíquotas e formas de tributação simplificada.

Palavras-chave: Estudos contábeis. Reorganização societária. Planejamento tributário. Tributação.

1 INTRODUÇÃO

Em uma situação de economia globalizada que gera elevado aumento da competitividade, pode-se verificar uma tendência mundial de as atividades produtivas concentrarem-se em um número cada vez menor de grupos econômicos. Tudo isso é consequência da alta concorrência existente entre as empresas. Dessa forma, estas procuram formas de reduzir custos e otimizar sua produção para poder colocar no mercado produtos competitivos e que agreguem o máximo de valor possível, como também aumentar o retorno para os sócios. Para tanto, buscam-se saídas estratégicas no intuito de aumentar sua competitividade.

Entre os diversos custos que afetam a competitividade das empresas, encontra-se o “Custo Brasil”, que nada mais é, em termos genéricos, do que o preço pago para manter uma empresa em território brasileiro, ou seja, a manutenção das condições para produzir e entregar o produto (bem ou serviço) ao mercado.

Para entregar seus produtos, uma empresa precisa, entre outras atividades, adquirir equipamentos e mantê-los, pagar mão de obra e arcar com seus respectivos encargos, comprar insumos, entregar produtos e pagar os tributos incidentes referentes às operações. No Brasil, todas essas atividades elevam o custo operacional das empresas.

Várias são as dificuldades enfrentadas pelos empresários para manterem as empresas competitivas no mercado, seja pela falta de financiamento, mão de obra qualificada, custos de manutenção e aquisição, transporte, armazenagem, oscilações do câmbio, entre outras. Entre os problemas que se possa analisar, e que são empecilhos ao desenvolvimento econômico, existe um que mais se destaca: o custo tributário. Esse custo acaba por onerar as empresas, desestimular os empresários e elevar significativamente o “Custo Brasil”.

A elevada carga tributária do Brasil é um dos fatores determinantes do crescimento econômico do país. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2007), a carga tributária do país atingiu 35,21% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2006.

Para Young (2007), o estado tem o direito de arrecadar recursos para cumprir seu papel de Estado de Direitos. Porém, o contribuinte vendo que esse papel não é cumprido, fica indignado com a carga tributária imposta. Para

reduzí-la, pode recorrer ao planejamento tributário, protegendo-se em relação à voracidade do Fisco.

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 a fim de possibilitar que a gama de negócios, investimentos e lucros dessa pessoa jurídica sofram, dentro da esfera da legalidade, a menor carga tributária possível.

Dentro do conjunto do planejamento tributário estão os institutos da fusão, incorporação e cisão de empresas como um meio de promover a elisão fiscal, ou seja, são instrumentos que objetivam realizar uma economia lícita de tributos.

A cisão de uma empresa em outras, que atuarão como terceirizadas nas atividades complementares desta, representa uma boa forma de economia tributária. Isso se justifica pelas possibilidades de aproveitamento de créditos fiscais de PIS e Cofins, isenções, redução de alíquotas e formas de tributação simplificada.

Assim, o problema de pesquisa que norteou o estudo foi o seguinte: Pode a cisão contribuir para a redução dos custos tributários de uma empresa?

Ante o exposto, este trabalho visa a apresentar um estudo baseado em dados reais da cisão de uma empresa, como forma de planejamento tributário e redução dos custos tributários. Os dados foram coletados baseando-se no ano de 2007, segregando todos os bens e custos e transferindo-os para a nova empresa. Finalmente, fez-se uma análise dos resultados após a cisão em ambas as empresas e uma comparação entre os resultados. Todo o estudo e os cálculos foram baseados de acordo com as leis vigentes.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Essa parte do trabalho apresenta um estudo a respeito do planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, cisão, fusão e incorporação. A fundamentação referente aos tributos e contribuições encontra-se na seção 5 e o restante na seção 7, em que o estudo apresenta a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é um instrumento usado por várias empresas, que por meio de estudos e análises consegue aproveitar incentivos fiscais existentes como também enquadrar as empresas em formas de tributação que mais lhe convém, com o intuito de minimizar seus efeitos no resultado da empresa.

Para Oliveira (1999), a carga tributária do país é elevada devido aos inúmeros impostos, taxas e contribuições cobradas pelo governo, fazendo muitas empresas operarem à margem da lei. Dessa forma, o planejamento tributário tem por objetivos: evitar a ocorrência do fato gerador e reduzir o montante do tributo ou postergar o cumprimento da obrigação tributária.

Segundo Alves (2001), fazer um planejamento tributário remete à ideia de evasão e elisão fiscal. O planejamento fiscal correto e consciente deve atender a duas premissas da elisão fiscal, quais sejam, utilização de meios lícitos e atuação preventiva em relação ao fato gerador. Quando o contribuinte estuda a possibilidade de reduzir os encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A operação realizada de forma legal, chama-se elisão fiscal e de forma ilegal classifica-se como evasão fiscal (fraude, sonegação).

2.1.1 Elisão e evasão fiscal

A reorganização societária, como forma de planejamento tributário, pode chamar a atenção do Fisco, que pode averiguar a verdadeira finalidade dela; assim, as empresas devem estar atentas para não cometer ato ilegal. Este momento passa pela análise dos institutos da elisão e evasão fiscal, pois o fisco pode aceitar ou não os atos praticados. Na acepção de Gubert (2003, p. 31), “[...] a distinção que se faz entre a elisão e evasão fiscal está no aspecto temporal da ocorrência do fato gerador; ou seja; na primeira a conduta ocorre antes do fato gerador, e na segunda, após.”

Verifica-se, dessa maneira, que o fato gerador tem aspecto importante no ato praticado, cabendo à empresa analisar se deve ou não realizá-lo. Marins (2002, p. 31) define que “[...] a adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva.”

Borges (2002), não se furta dessa discussão e indica que a elisão fiscal é a reunião de sistemas legais, objetivando diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar seu negócio da maneira que melhor lhe pareça,

procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Por outro lado, existe a redução dos encargos tributários, utilizando a empresa de meios ilegais. Esses meios ilícitos são denominados de evasão fiscal e acontecem quando a empresa utiliza procedimentos que estão em desacordo e que violem as leis fiscais e seus regulamentos, como fraude e sonegação fiscal.

Diante do exposto, Alves (2001) destaca que se deve respeitar a licitude dos meios e anterioridade quanto à configuração do fato gerador, do contrário, qualquer economia de tributos será enquadrada na categoria de evasão fiscal, sujeitando o contribuinte aos rigores da lei penal e a multas previstas na Legislação Tributária.

Na evasão fiscal, o contribuinte utiliza meios ilícitos e fraudulentos com o objetivo de reduzir a incidência tributária, um negócio jurídico executado 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.

Como este trabalho, procurou-se analisar a cisão como forma de planejamento tributário. Pelo estudo da legislação vigente, pode-se afirmar que a cisão se enquadra no instituto da elisão fiscal como uma forma lícita de economia tributária. Para finalizar, pode-se tomar por base a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, publicada no Diário Oficial da União (DOU), de 30 de agosto de 2009 (apud YOUNG, 2007). Esta relata que se os negócios não são efetuados com o propósito de escapar dos tributos, mas com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recursos às formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão fiscal e não evasão fiscal. Portanto, deve-se considerar a cisão como regular e legítima.

Dessa forma, o planejamento tributário atua sobre os tributos, formas de apuração e pagamento. Pode-se afirmar que o planejamento tributário representa um conjunto de medidas e atos tomados pelo contribuinte no sentido de organizar sua vida econômico-fiscal, a fim de possibilitar que a gama de negócios, investimentos e lucros dessa pessoa jurídica sofram, na esfera da legalidade, a menor carga tributária possível.

2.2 CISÃO, FUSÃO E INCORPORAÇÃO

Uma das formas de as empresas promoverem o planejamento tributário é a utilização de instrumentos chamados cisão, fusão ou incorporação, também

conhecidos como reorganização societária, os quais objetivam realizar uma economia lícita de tributos.

Para Iudícibus et al. (2003, p. 518), “[...] tais operações tratam de modalidades de reorganização de sociedades, previstas em lei, que permitem às empresas, a qualquer tempo, promover as reformulações que lhes forem apropriadas, podendo estas ser de natureza e objetivos distintos.”

As contribuições de Young (2007, p. 17) indicam que “[...] a reorganização societária é uma forma de planejamento tributário, visto que objetiva o aumento da eficiência das empresas, arraigando sua competitividade no mercado interno e externo e podendo proporcionar uma diversificação de negócios.” Não obstante, de acordo com a Lei n. 6.404/76, em seu art. 288, “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.”

O que caracteriza a fusão é o fato de desaparecerem as sociedades que se fundem, surgindo uma nova sociedade, acontecendo a extinção formal destas que passaram pelo processo de fusão, não importando na dissolução delas. Assim, a fusão importa na extinção das sociedades fusionadas. A incorporação, segundo o art. 227, da Lei n. 6.404/76 “[...] é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.”

Na incorporação, desaparecem as sociedades incorporadas. A sociedade incorporadora permanece inalterada em termos de personalidade jurídica, ocorre apenas a modificação em seu estatuto ou contrato social, indicando o aumento do capital social e do seu patrimônio. Diferente da fusão, a incorporação exige apenas a reforma do estatuto ou contrato social da incorporadora, desaparecendo a empresa que foi incorporada.

A cisão está definida no art. 229, da Lei n. 6.404/76, nos seguintes termos: “A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.”

Uma cisão não implica a extinção da sociedade cindida, pois ela pode ser parcial como a lei permite. Na cisão parcial, o capital social divide-se devido à versão de parte do patrimônio da empresa cindida para outra, como é o caso do estudo em questão.

3 MÉTODO DO ESTUDO

A partir do problema proposto na introdução, é necessário descrever os passos que foram seguidos no desenvolvimento da tese. Assim, esta parte do trabalho apresenta os aspectos metodológicos utilizados na consecução dos objetivos propostos no estudo.

Uma pesquisa procura resposta para os problemas por meio do emprego de processos científicos. Para Silva e Menezes (2000), existem quatro formas de classificar uma pesquisa: quanto à natureza, quanto à forma de abordagem do problema, quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos técnicos. O Quadro 1 apresenta o resumo da classificação desta pesquisa.

Classificação da pesquisa	Categoria
Quanto à natureza	Pesquisa aplicada
Quanto à abordagem do problema	Pesquisa quantitativa
Quanto aos objetivos	Pesquisa exploratória/descritiva
Quanto aos procedimentos técnicos	Múltiplos métodos

Quadro 1: Classificação da pesquisa
Fonte: Silva e Menezes (2000).

Em relação à natureza, Silva e Menezes (2000) classificam em pesquisas básicas ou aplicadas. Este estudo é uma pesquisa aplicada porque pode gerar conhecimentos novos e úteis para o avanço da ciência, bem como para uma aplicação prática orientada à solução de problemas específicos. O objetivo é discutir teoricamente os aspectos tributários da cisão e seus reflexos nos resultados organizacionais.

Quanto à forma de abordagem do problema, de acordo com Silva e Menezes (2000), uma pesquisa pode ser classificada em quantitativa e qualitativa. Esta pesquisa possui características predominantemente quantitativas, pois requer o uso de técnicas matemáticas para a abordagem do problema. Segundo Oliveira (1999), em uma pesquisa quantitativa, procura-se quantificar opiniões e dados, nas formas de coleta de informações.

Para Silva e Menezes (2000), em relação aos objetivos de uma pesquisa, ela pode ser classificada em exploratória, descritiva ou explicativa. Nesse sentido, esta pesquisa possui característica exploratória e descritiva. Exploratória porque procura a familiarização com o problema para torná-lo explícito ou construir hipóteses, assumindo, de maneira geral, as formas de pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Para Malhotra (2004), o principal objetivo da pesquisa exploratória

é explorar um problema ou uma situação para prover critérios e compreensão, caracterizada por sua flexibilidade e versatilidade, com respeito aos métodos, porque são empregados protocolos e procedimentos formais de pesquisa.

É também uma pesquisa descritiva, pois procura descrever características de certa população, fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis. Para tanto, utiliza-se de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. De acordo com Gil (1994), as pesquisas desse tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Para Andrade (1993), nesse tipo de pesquisa, os fatos devem ser observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem a interferência do pesquisador.

Em relação aos procedimentos técnicos, Silva e Menezes (2000) relatam que uma pesquisa pode ser bibliográfica, documental, experimental, levantamento, estudo de caso, pesquisa *ex-post-facto*, pesquisa ação ou pesquisa participante. Esta pesquisa utilizou múltiplos métodos, como: pesquisa bibliográfica, levantamento e estudo de caso.

Uma pesquisa bibliográfica, de acordo com Oliveira (1999), procura conhecer diferentes formas de contribuição científica que se realizaram a respeito de determinado assunto ou fenômeno. De acordo com Gil (1994), o levantamento em uma pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas, cujo comportamento se deseja conhecer. Para tanto, esta pesquisa envolveu o levantamento de dados em uma empresa que desejou participar do estudo.

A pesquisa utilizou-se do método de caso, que, na concepção de Eisenhardt (1989), pode ser utilizado com muitos objetivos: prover a descrição de um fenômeno e testar ou gerar uma teoria. No caso do estudo, foi utilizada uma empresa industrial da região central do estado do Rio Grande do Sul.

4 EMPRESA “MODELO”

A empresa em estudo neste trabalho é denominada de Empresa Modelo. A respectiva organização é uma sociedade limitada, do ramo da agroindústria, atuando na área de carnes e derivados há vários anos, situada no estado do Rio Grande do Sul. Possui capacidade para atender em quantidade e qualidade, tanto o mercado brasileiro de consumidores quanto o competitivo mercado internacional de carnes e derivados. O estado ocupa uma posição de destaque na pecuária no cenário econômico brasileiro, devido à concentração dos principais rebanhos bovinos do Brasil e do mundo.

Para realizar suas entregas, a empresa possui um departamento chamado logística, o qual tem como missão garantir da melhor maneira possível a entre-

ga de seus produtos aos clientes. Para tanto, possui uma frota de 21 caminhões frigoríficos e conta nesse departamento com 25 colaboradores, 24 motoristas e 1 gerente. A empresa também utiliza o serviço de terceiros, mas este está concentrado nas exportações que vão de sua sede ao porto de Rio Grande por meio de *containeres*.

A empresa tentou terceirizar os serviços de entrega no estado, porém a qualidade dos prestadores de serviço não agradou a empresa, tampouco a maioria dos clientes. Dessa forma, a empresa manteve sua frota em operação e permaneceu terceirizando algumas entregas nas quais não havia problemas na qualidade dos serviços. Em virtude disso, a maior parte do transporte de mercadorias vendidas é prestada pela própria empresa, suportando todos os custos e despesas provenientes das operações de transporte. Entretanto, a respeito dessas despesas, a empresa, atualmente, não pode constituir crédito de PIS e Cofins, enquanto que, em relação aos fretes terceirizados para o transporte de vendas suportados por ela (vendedora), a legislação permite o aproveitamento dos créditos.

Dessa forma, este estudo propõe a cisão da empresa, com a criação de uma empresa transportadora que prestará serviços de transporte de mercadorias vendidas para a empresa Modelo. A cisão será parcial, com a transferência de 9 caminhões e 25 colaboradores, e os outros 12 serão alugados para a transportadora em razão de a empresa cindida possuir créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) referentes à aquisição desses 12 caminhões.

5 TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES NAS OPERAÇÕES

Essa parte do trabalho destina-se a um estudo direcionado para os tributos e contribuições incidentes nas operações da empresa cindida e da transportadora. Optou-se por colocar nessa ordem para facilitar a compreensão do estudo.

5.1 LUCRO REAL

A empresa “Modelo” é tributada pelo lucro real. A tributação com base no lucro real é uma forma de apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, na qual a empresa lança a resultado do exercício todas as despesas e receitas que compuseram o período. Paralelamente, é realizada a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), no qual serão

adicionadas as despesas indedutíveis e excluídas as receitas não tributáveis, para encontrar a base de cálculo do imposto.

Corroborando com essa temática, Higuchi e Higuchi (2003, p. 25) acreditam que “[...] as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro como base em balanço anual levantado em 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei n. 9.718/98.” Dessa forma, observando o Regulamento do Imposto de Renda (1999), a alíquota do imposto de renda é de 15%, mais o adicional do imposto de renda no valor de 10% sobre a parcela que exceder R\$ 240.000,00 anuais ou R\$ 20.000,00 mensais.

Para efeitos de contribuição social sobre o lucro líquido, a empresa deve observar o regulamento do imposto de renda para encontrar a base de cálculo desta. Sobre esta base de cálculo será aplicado o percentual de 9%.

5.2 LUCRO PRESUMIDO

A transportadora, empresa a ser constituída no estudo, cujo objeto social será o transporte de cargas, poderá optar pela tributação com base no lucro presumido. Assim, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (1999), a empresa poderá aplicar a presunção de 8% em suas receitas para a base de cálculo do imposto de renda. As alíquotas do imposto de renda e do adicional deste são as mesmas do lucro real. Em relação à contribuição social sobre o lucro líquido e com base na Instrução Normativa n. 390 de 30 de janeiro de 2004, também parte-se da presunção, aplicando-se o percentual de 12% às receitas e posteriormente à alíquota de 9%, obtendo assim o valor da contribuição devida.

5.3 PIS E COFINS

Sendo a empresa optante pelo lucro, presumindo, nesse caso, a transportadora, e em conformidade com a Lei n. 10.833/03, fica sujeita a tributação. De acordo com a Lei n. 9.718/98 (apud HIGUCHI; HIGUCHI, 2003), recolherá o PIS e o Cofins, com base no regime cumulativo, ou seja, 0,65% e 3,00%, respectivamente sobre as receitas. Por outro lado, a recuperação de crédito de PIS e Cofins sobre o frete pago (ônus do vendedor) na venda, é de 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins. Assim, a empresa Modelo, sendo tomadora do serviço

(frete), terá direito, conforme o art. 2 da Lei n. 10.637/02, a 1,65% de crédito de PIS e, de acordo com art. 2 da Lei n. 10.833/03, a 7,6% de crédito de Cofins.

5.4 ICMS E ISSQN

De acordo com o Decreto n. 37.699/97 art. 10 inciso IX do Regulamento do ICMS (1997), no estado do Rio Grande do Sul o transporte de cargas efetuado dentro do estado, quando o prestador e o tomador dos serviços estão estabelecidos neste, está isento de ICMS. Quanto ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), não existe incidência, pois o transporte é intermunicipal.

6 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E RESULTADOS

Essa parte do estudo é dedicada à apresentação dos dados, bem como aos cálculos realizados tanto na empresa Modelo quanto na transportadora.

A frota atual da empresa é composta de 21 caminhões, dos quais 9 serão transferidos para a transportadora e os outros 12 ficarão no imobilizado da empresa Modelo, que serão alugados para a transportadora. A transferência de apenas 9 caminhões para a transportadora deve-se ao fato de a empresa Modelo possuir créditos de ICMS sobre os outros 12 caminhões.

Na Tabela 1 são apresentados os custos operacionais e de manutenção de toda a frota em 2007, bem como a quilometragem percorrida e a carga total transportada. Quanto à manutenção da frota são considerados os seguintes custos: elétrica, molas, pneus, radiador, carroceria e acessórios, diferencial, caixa e câmbio, mecânica, funilaria, óleos e lubrificantes, entre outros. Nos custos operacionais, a empresa considera os seguintes: alimentação, pedágio, paletes, balsa, hospedagem e óleo *diesel*.

Tabela 1: Custo geral da frota

Ano	Km total	Kg total	Manutenção custo geral	Operacional custo geral
2007	1.642.720	13.537.290	351.155,07	917.107,42

A frota no ano de 2007 percorreu um total de 1.642.720 quilômetros, transportando 13.537.290 quilogramas, tendo um custo de manutenção de R\$ 351.155,07 e operacional de R\$ 917.107,42. Na Tabela 2 são apresentados os custos operacionais e de manutenção da frota cisão (transportadora), segregados dos valores do custo geral da frota.

Tabela 2: Custos da frota cisão

Item	Total	Média
Custo operacional	430.762,12	47.862,46
Custo manutenção	181.568,43	20.174,27
Custo total	612.330,55	68.036,73

A Tabela 3 apresenta um comparativo dos custos entre as frotas, bem como a quilometragem percorrida e o valor da carga total transportada por cada uma das frotas.

Tabela 3: Comparativo entre frotas

Frota	Custo operacional	Custo manutenção	Custo total	Kg transportado	Km percorrida
Frota cisão	430.762,12	181.568,43	612.330,55	6.538.495	755.044
Frota "Modelo"	486.345,30	169.586,64	655.931,94	6.998.795	887.676
Total	917.107,42	351.155,07	1.268.262,49	13.537.290,00	1.642.720,00

Ressalta-se que os custos operacionais e de manutenção de toda a frota serão suportados pela empresa transportadora. A empresa Modelo ficará responsável pelo seguro e emplacamento de seus veículos e cobrará aluguel pela utilização dos 12 caminhões.

Na Tabela 4 são apresentados os custos da folha de pagamento e encargos sociais anuais da transportadora, referentes a 24 motoristas e 1 gerente de logística. O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) corresponde a 8% da folha de pagamento, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a 28,2% (20% do próprio INSS, 5,8% de terceiros e 3% de seguro acidente de trabalho).

Tabela 4: Folha de pagamento e encargos sociais

Item	Valor base	Total
Salários e férias	23.857,92	286.295,04
Horas extras	3.253,44	39.041,28
Salário gerente	3.261,09	39.133,08
Subtotal	30.372,45	364.469,40
Prov. 13º salário		30.372,45
Prov. férias 1/3		10.124,15
FGTS folha		29.157,55
INSS folha		102.780,37
FGTS 1/3 férias		809,93
INSS 1/3 férias		2.855,01
FGTS 13º salário		2.429,80
INSS 13º salário		8.565,03
Total folha e encargos		551.563,69

A Tabela 5 apresenta os valores finais dos gastos com o pessoal da transportadora, incluído o programa de alimentação do trabalhador e assistência médica e odontológica proporcionada pela empresa.

Tabela 5: Gastos totais com pessoal da transportadora

Item	Valor
Salários e férias	364.469,40
13º salário	30.372,45
1/3 férias	10.124,15
INSS patronal	114.200,41
FGTS	32.397,28
PAT	4.256,88
Assistência médica e odontológica	8.853,08
Total	564.673,65

Tabela 6: Outros gastos com a frota

Item	Valor
Emplacamento	6.780,56
Seguro de veículos	44.157,70
Aluguel caminhões	290.565,20
Depreciação	192.085,09
Uniformes	3.161,45
Total	536.750,00

A Tabela 6 apresenta outros gastos com a frota. Importante destacar o aluguel dos 12 caminhões cobrados pela empresa Modelo, o qual foi calculado com base no valor imobilizado (R\$ 2.421.376,63) multiplicado por uma taxa mínima atrativa e segura (12%), visto que uma parcela significativa dos custos será suportada pela transportadora, resultando no valor de R\$ 290.565,20.

Tabela 7: Custo total da transportadora

Item	Valor
C. operacional	917.107,42
C. manutenção	351.155,07
Gastos com pessoal	564.673,65
Outros gastos	536.750,00
Total	2.369.686,13

O custo total da transportadora é apresentado na Tabela 7, na qual consta o custo operacional, custo de manutenção, gastos com pessoal e outros gastos.

7 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

A seguir apresenta-se uma demonstração do resultado do exercício nas três empresas: empresa Modelo sem cisão, empresa Modelo com a cisão e o resultado da transportadora. Inicialmente são demonstrados como foram realizados os principais cálculos referentes a cada uma das empresas.

Para determinar o valor do frete que será cobrado pela transportadora, utilizaram-se como base os valores pagos aos serviços terceirizados. Ressalta-se que a maioria dos fretes são contratados com base no peso da carga. Porém, no caso em estudo existe um problema: Verificou-se que o valor cobrado pelas em-

presas terceirizadas não suportaria nem o custo do frete. Isso ocorre em razão de as empresas transportadoras possuírem frete de retorno, o que diminui seus custos. Assim, tomou-se por base o valor do quilômetro rodado, pois a empresa possuía esses dados, considerando que a transportadora não terá frete de retorno, que é o que ocorre com os veículos da empresa Modelo. O cálculo foi realizado multiplicando-se o valor do quilômetro rodado pela quilometragem total percorrida pela frota em 2007. Na Tabela 8 são demonstrados os valores do quilômetro rodado bem como o valor em quilogramas transportados.

Tabela 8: Custo do frete

	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maió	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.	Custo médio
P/Km	1,76	2,05	1,36	2,30	1,63	1,61	1,75	1,42	2,36	2,06	2,04	2,2	R\$ 1,88
P/Kg	0,13	0,11	0,13	0,19	0,11	0,12	0,11	0,12	0,17	0,14	0,20	0,19	R\$ 0,14

A quilometragem total percorrida pela frota no ano de 2007 foi de 1.642.720km, multiplicada por R\$ 1,88, chegou-se ao valor de R\$ 3.085.575,73, que será o valor cobrado pela transportadora da empresa Modelo.

Em relação aos cálculos de PIS e Cofins, estes seguiram a lei. A empresa Modelo recebe um crédito no PIS e Cofins de 9,25% sobre o valor do frete cobrado pela transportadora, resultando em um crédito de R\$ 285.415,76. Por outro lado, a transportadora paga 3,65% de PIS e Cofins, resultando no valor de R\$ 112.623,51.

Na Tabela 9 é demonstrado o cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido na empresa Modelo, que é tributada pelo lucro real. Observando-se as adições e exclusões, encontra-se a base de cálculo dela, aplicando-se a alíquota de 9% de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda.

Tabela 9: Cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido na empresa Modelo

Contribuição social sobre o lucro líquido	
Lucro líquido antes da contribuição social	387.875,06
(+) Adições	584.135,02
Realização reserva de reavaliação	254.369,61
Doações e brindes	21.300,00
Outras despesas não dedutíveis	308.465,41
(-) Exclusões	24.232,76
Ganho de capital não operacional	24.232,76
Base de cálculo da contribuição social	947.777,32
Contribuição social a pagar	85.299,96

A Tabela 10 apresenta o cálculo do imposto de renda da empresa Modelo, calculado também de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda.

Tabela 10: Cálculo do imposto de renda na empresa Modelo

Imposto de renda	
Lucro líquido antes do imposto de renda	387.875,06
(+) Adições	669.434,98
Contribuição social	85.299,96
Realização reserva de reavaliação	254.369,61
Doações e brindes	21.300,00
Outras despesas não dedutíveis	308.465,41
(-) Exclusões	24.232,76
Ganho de capital não operacional	24.232,76
Base de cálculo do imposto de renda	1.033.077,28
Imposto de renda 15%	154.961,59
Adicional imposto de renda 10%	79.307,73
Imposto de renda a pagar	234.269,32

A Tabela 11 apresenta os cálculos da contribuição social sobre o lucro líquido e imposto de renda da transportadora, lembrando que a transportadora será tributada pelo lucro presumido. Para o cálculo da contribuição social sobre o lucro, aplica-se o percentual de presunção de 12% sobre as receitas, e encontrando-se a base de cálculo, aplica-se o percentual de 9%. Em relação ao cálculo do imposto de renda, parte-se da presunção de 8% sobre as receitas da transportadora, encontra-se a base de cálculo e aplicam-se os mesmos percentuais do imposto de renda pelo lucro real.

Tabela 11: Cálculo imposto de renda e contribuição social na transportadora

Contribuição social sobre o lucro líquido	
Receita bruta	3.085.575,73
Base de cálculo	370.269,09
Contribuição social a pagar	33.324,22
Imposto de renda	
Receita bruta	3.085.575,73
Base de cálculo	246.846,06
Imposto de renda	37.026,91
Adicional imposto de renda	684,61
Imposto de renda a pagar	37.711,51

Tabela 12: Demonstração do resultado do exercício

Demonstração do resultado do exercício 2007			
	Empresa Modelo normal	Empresa Modelo com cisão	Transportadora
Receita bruta	101.068.057,03	101.068.057,03	3.085.575,73
Venda de mercadorias/serviços	101.068.057,03	101.068.057,03	3.085.575,73
Deduções	13.690.755,40	13.415.945,27	112.623,51
Devoluções	1.289.274,03	1.289.274,03	
Impostos e contribuições	12.401.481,37	12.401.481,37	112.623,51
PIS/Cofins aluguel veículos		10.605,63	
(-) Créditos de PIS/Cofins transportadora		285.415,76	
Receita líquida	87.377.301,63	87.652.111,76	2.972.952,22
Custo de produção/serviço	75.427.294,07	75.427.294,07	2.369.686,13
Lucro bruto	11.950.007,56	12.224.817,69	603.266,08
Receitas/despesas operacionais			
Despesas com vendas e administrativas	8.885.789,59	9.892.244,38	
Despesas financeiras	2.666.315,39	2.666.315,39	
Receitas financeiras	183.461,47	183.461,47	
Outras receitas operacionais	145.929,87	436.495,07	
Variações monetárias ativas	79.556,72	79.556,72	
Resultado operacional	806.850,64	365.771,17	603.266,08
Receitas não operacionais	191.622,19	191.622,19	
Despesas não operacionais	169.518,30	169.518,30	
Resultado antes do I.R. e C.S.	828.954,53	387.875,06	603.266,08
Contribuição social sobre o lucro	128.403,70	85.299,96	33.324,22
Provisão para imposto de renda	324.116,69	234.269,32	37.711,51
Resultado do exercício	376.434,14	68.305,78	532.230,35

Na Tabela 12 observam-se os resultados obtidos nas diversas situações. A primeira coluna apresenta o resultado da empresa Modelo sem a cisão. Posteriormente, observa-se o resultado da empresa Modelo com a cisão e o resultado na transportadora.

Analisando e comparando os resultados, verifica-se um lucro maior obtido pela soma do lucro da empresa Modelo com cisão, mais o lucro da transportadora, resultando em um lucro maior de R\$ 224.101,99, somando-se o lucro da empresa Modelo cindida com o lucro da transportadora. Se a empresa Modelo continuar normal, ou seja, sem a cisão, isso não será possível.

Os resultados decorrem dos créditos de PIS e Cofins, bem como do regime de tributação adotado pela transportadora. A redução do lucro na em-

presa Modelo é decorrente do aumento dos custos referentes ao transporte. Por outro lado, surge lucro na transportadora, que será tributada em 3,65% de PIS e Cofins, sendo isenta de ICMS, assim como será tributada pelo lucro presumido, totalizando em impostos de 5,95% da receita bruta. Os lucros na transportadora podem ser reinvestidos na empresa ou distribuídos aos sócios na forma de distribuição de lucros ou juros sobre o capital próprio.

8 CONCLUSÃO E INDICAÇÃO DE ESTUDOS FUTUROS

Com o processo de globalização consolidado trazendo efeitos na economia das empresas, estas buscam alternativas para se manterem competitivas no mercado em que atuam, bem como procuram aumentar de forma lícita o retorno dos acionistas. Um dos maiores problemas no Brasil são os altos custos tributários. A reorganização societária pode ser uma alternativa para viabilizar a redução de custos por meio da economia de tributos.

As formas existentes de reorganização societária são a cisão, a fusão e a incorporação. No caso em estudo, apresentou-se a cisão parcial como forma de planejamento tributário. Esta consiste na transferência de parte do patrimônio da empresa cindida para uma ou mais empresas. Além disso, propõe-se a criação de uma empresa transportadora, objetivando a economia tributária de forma lícita. Após o estudo realizado, verifica-se que a cisão é um instrumento legal para o planejamento tributário; um caminho eficiente para reduzir custos de uma empresa e, dessa forma, aumentar o retorno para os sócios.

No presente estudo verificou-se que com a cisão existe uma redução no lucro da empresa Modelo cindida, em virtude do aumento dos custos com o transporte que serão pagos à transportadora. Por outro lado, terá crédito de PIS e Cofins adquiridos pela utilização dos serviços de transportes. A transportadora apresenta lucro em razão da forma de tributação que será enquadrada, lucro presumido, PIS e Cofins à alíquota de 3,65% e isenção de ICMS nas operações que irá realizar. Comparando o lucro da empresa Modelo sem a cisão, com os lucros obtidos após a cisão na empresa Modelo cindida e na transportadora, houve um acréscimo considerável do lucro.

Obviamente cada caso precisa ser analisado, pois a cisão como objeto de redução de carga tributária deve estar embasada em estudos das leis tributárias do país, estado e município. Isso tudo em razão do fato de garantir a legalidade do ato. Deve ser um negócio jurídico indireto, ou seja, utilizar instrumentos jurídicos que estão na legislação de forma alternativa, com o objetivo de alcançar um determinado fim econômico.

Do contrário, poderá ser autuado pelo ente fiscalizador, pois com o advento da Lei Complementar n. 104/2001, o Fisco possui um instrumento para combater a elisão de forma ilícita e abusiva, ou seja, quando se tenta ludibriá-lo. A fiscalização opta por interpretar os atos jurídicos de acordo com seus efeitos econômicos e não de acordo com a forma jurídica na qual estão revestidos.

Acredita-se, dessa forma, que a reorganização de uma empresa tem por objetivo pagar menos impostos, o que é possível, considerando que o estudo deve ser acompanhado de um planejamento tributário eficiente e bem embasado para evitar problemas futuros, procurando desse modo evitar atos simulados e ilegais. Assim, somente com um profundo estudo, pode-se ter a certeza de estar fazendo o negócio correto e verificar se há vantagens ou não.

Nesse momento da discussão, ressaltam-se os limitantes para este estudo. Estes versam quanto à disponibilidade das informações por parte do caso estudado. Outra variável importante é que se parte do pressuposto de que as informações atestadas pela empresa são reais e fidedignas.

Por fim, destaca-se que este estudo não é definitivo. Primeiramente, por se tratar de um estudo de caso único e também pelo fato de que se sugere sua reaplicação em outras realidades de pesquisa, especialmente na área das Ciências Contábeis, que infere diferentes tributações de cunho regional para as organizações.

Corporate reorganization as a form of tributary planning: a case study

Abstract

This paper aims to contribute to accountancy studies about corporate reorganization as a form of tributary planning. In this sense, the work is a review of tributary planning in order to present its main concepts. In its content shows the differences between tribute evasion and tribute avoidance. Also presented are models and concepts of corporate reorganization and its use as a form of tributary planning. Thus, using a case study and real data, the study seeks to demonstrate, based on the laws and regulations, as the division of a company can contribute to the tributary planning of organizations. The results indicate a reduction in tributary burden and the consequent increase in revenue for the business group. This is justified by the potential use of tributary credits for PIS and COFINS, exemptions, reduced tax rates and simplified forms of taxation.

Keywords: Accountancy studies. Corporate reorganization. Tributary planning. Taxation.

REFERÊNCIAS

ALVES, A. C. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário**. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3583>>. Acesso em: 21 set. 2008.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1993.

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

BRASIL. **Decreto n. 3.000**, de 26 de março de 1999. Dispõe sobre o regulamento do imposto de renda das pessoas jurídicas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/Livro2.htm>>. Acesso em: 15 set. 2008.

_____. **Instrução Normativa SRF n. 390**, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in3902004.htm>>. Acesso em: 15 set. 2008.

_____. **Lei complementar n. 104**, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n. 5.172/96 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.trt02.gov.br/geral/tribunal2/legis/LCP/104_01.htm>. Acesso em: 25 set. 2008.

_____. **Lei n. 6.404/76**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm>>. Acesso em: 20 set. 2008.

_____. **Lei n. 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 15 set. 2008.

_____. **Lei n. 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 15 set. 2008.

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **The academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1994.

GUBERT, P. A. P. **Planejamento tributário: análise jurídica e ética**. Curitiba: Juruá, 2003.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, C. H. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Carga tributária Brasileira**. 2007. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_-_CARGA_TRIBUTARIA_BRASILEIRA_\(REVISADA\).pdf](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2006_-_CARGA_TRIBUTARIA_BRASILEIRA_(REVISADA).pdf)>. Acesso em: 19 set. 2008.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. São Paulo: Bookman, 2004.

MARINS, J. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.
OLIVEIRA, E. **Manual de impostos e contribuições para Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP)**. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica: Projetos de pesquisas, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses**. São Paulo: Pioneira, 1999.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Decreto n. 37.699**, de 26 de agosto de 1997. Dispõe sobre o regulamento do ICMS no esta-

do. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=3&CodGroup=61>>. Acesso em: 19 set. 2008.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2000.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamentos e Métodos**. 3. ed. São Paulo: Bookman, 2004.

YOUNG, L. H. B. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. Curitiba: Juruá, 2007.

Recebido em 28 de setembro de 2010
Aceito em 1 de março de 2011