

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JONAS LOPES MOTTA

A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO

CAXIAS DO SUL

2015

JONAS LOPES MOTTA

**A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

CAXIAS DO SUL

2015

JONAS LOPES MOTTA

**A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

Aprovado (a) em 30/06/2015

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Prof. Ms. Alex Eckert
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Ms. Fernando Batista Fontana
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Ms. Joel Borges Domingues
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos meus familiares, amigos e a minha namorada, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, não me deixando desistir em momento algum. Em especial a minha filha que se tornou minha fonte de inspiração para que eu sempre busque e alcance meus objetivos. Vocês foram essenciais e determinantes nesse trabalho.

AGRADECIMENTOS

A parte final de uma longa caminhada acaba de chegar, e com certeza não caminhei sozinho até aqui. Só consegui chegar até aqui porque muitas pessoas me ajudaram, e se esse sonho está se tornando realidade é porque elas estiveram junto comigo em todos os momentos. Agradeço em especial meu orientador, Prof. Ms. Alex Eckert pela sua paciência, competência, e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

Agradeço de forma carinhosa, aos mitos, colegas de aula, que se tornaram amigos no decorrer da minha formação acadêmica, com certeza deixarão saudades nos corredores do bloco J, lugar onde fortalecemos nossa amizade.

A todos meus familiares que me incentivaram com palavras de apoio, e com demonstrações de afeto e carinho. Em especial ao meu pai que guiou meus passos e me mostrou o caminho correto a seguir, me ajudando em diversas situações, à minha mãe que é uma guerreira e serviu como exemplo ensinando a jamais desistir dos meus sonhos, à minha irmã que sempre esteve comigo e é e sempre será minha cúmplice, servindo como exemplo de vitórias e fonte de inspiração, e por fim à minha avó com sua força de vontade me deu ensinamentos para a vida e sempre acreditou em mim.

A minha namorada, que esteve comigo em todos os momentos, apoiou nas horas difíceis, teve paciência comigo, e ouviu e compreendeu todas minhas angústias e insatisfações, e por me dar o maior presente que a vida poderia dar, a nossa filha!

Agradeço a minha filha por ser a minha razão de querer alçar voos maiores e realizar sonhos, sendo minha fonte de inspiração na vida, agradeço a ela por fazer parte desse momento e compartilhar essa felicidade.

A todos meus amigos de vida que foram espetaculares comigo, me ajudando e sendo fiéis comigo, pois nada faltou e sempre que precisei contar com eles, lá estavam eles para me ouvir e me ajudar.

Por fim agradeço a Deus, pelo dom da vida, pela saúde, pela força, e pela luz que guiou meus passos durante todo esse período.

*“O sofrimento é passageiro,
desistir é para sempre.”*

Lance Armstrong

RESUMO

A alta carga tributária do Brasil e a complexidade da mesma trazem a necessidade de estudos aprofundados e planejamentos tributários estratégicos para empresas. A grande quantidade de benefícios existentes na área tributária, aliada ao conhecimento da legislação se tornam essenciais nas tomadas de decisão. Tendo como objetivo descobrir de que forma a Reestruturação Societária impactará na Empresa JLM, primeiramente foi feito o levantamento bibliográfico da área tributária, e depois conferidos os relatórios disponibilizados pela administração para poder projetar valores, e analisa-los, e por fim apresentar os resultados obtidos. Com a estratégia de reestruturação, a Empresa JLM indústria e prestadora de serviços teve seus ramos de atividade separados, criando-se duas empresas, JLM A e JLM B, cada uma com uma forma de tributação, Lucro Presumido ou Lucro Real, fazendo com que fosse possível formar três simulações distintas. Dentre essas simulações, a Simulação 1, foi a que obteve economia tributária, causando impacto positivo na reestruturação da empresa, as demais simulações tiveram impacto negativo. Concluiu-se que a Reestruturação Societária pode impactar tanto positivamente, quanto negativamente na empresa, diante de sua base de rateio para divisão das atividades, ela pode trazer benefícios ou malefícios para a mesma, cabendo então análises para que as decisões corretas sejam tomadas.

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

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tipos de Brita	39
Figura 2 – Comparativo das Operações.....	50

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Operação de Cisão Total.....	31
Quadro 2 – Operação de Cisão Parcial.....	32
Quadro 3 – Operação de Incorporação.....	33
Quadro 4 – Operação de Fusão.....	34
Quadro 5 – Tipos, Características, Vantagens e Aplicações dos Concretos.	37
Quadro 6 – Tipos, Características, Composição e Passagem das Britas.	38
Quadro 7 – Tributos Lucro Presumido 2014	40
Quadro 8 – Simulações de Análise.	42

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Impostos Apurados 2014.....	41
Tabela 2 – JLM A Simulação 1.....	43
Tabela 3 – JLM B Simulação 1.....	43
Tabela 4 – Total Geral Simulação 1.....	44
Tabela 5 – JLM A Simulação 2.....	45
Tabela 6 – JLM B Simulação 2.....	46
Tabela 7 – Total Geral Simulação 2.....	46
Tabela 8 – JLM A Simulação 3.....	47
Tabela 9 – JLM B Simulação 3.....	47
Tabela 10 – Total Geral Simulação 3.....	48
Tabela 11 – Resumo das Situações.....	49

LISTA DE ABREVIATURAS

a.C.	antes de Cristo
Art.	Artigo
Ms.	Mestre
mm.	Milímetros
n.	número
nº.	número
p.	página
prof.	professor
v.	volume

LISTA DE SIGLAS

CFEM -	Compensação Financ. Devida pela Expl. de Recursos Minerais
COFINS –	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL –	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DIPJ –	Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
DNPM –	Departamento Nacional de Produção Mineral
DRE –	Demonstração do Resultado do Exercício
ECF –	Escrituração Contábil Fiscal
EFD –	Escrituração Fiscal Digital
FIEP –	Federação das Indústrias do Paraná
GIA –	Guia de Informação e Apuração do ICMS
IBPT –	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS –	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço
IRPJ –	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS –	Imposto Sobre Serviços
MG –	Minas Gerais
PIB –	Produto Interno Bruto
PIS –	Programa Integração Social
PR –	Paraná
RS –	Rio Grande do Sul
SP –	São Paulo
ST –	Substituição Tributária

LISTA DE SÍMBOLOS

%	por cento
R\$	reais
§	parágrafo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	15
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES	18
1.4	OBJETIVOS	18
1.4.1	Objetivo geral	18
1.4.2	Objetivos específicos	18
1.5	METODOLOGIA.....	19
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	22
2.1	CONTABILIDADE.....	22
2.1.1	História.....	22
2.1.2	Conceito.....	22
2.1.3	Objetivo.....	23
2.2	CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	23
2.2.1	Conceito.....	23
2.2.2	Planejamento Tributário	23
2.2.3	Regimes de Tributação.....	25
2.2.3.1	LUCRO PRESUMIDO	25
2.2.3.2	LUCRO REAL.....	26
2.2.4	Elisão Fiscal X Evasão Fiscal	26
2.2.4.1	ELISÃO FISCAL	27
2.2.4.2	EVASÃO FISCAL	27
2.3	REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA	29
2.3.1	História.....	29
2.3.2	Formas de Reorganização Societária	29
2.3.3	Cisão	31
2.3.4	Incorporação	32
2.3.5	Fusão	33
2.3.6	Economia Tributária	34

3	ESTUDO DE CASO	36
3.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA.....	36
3.1.1	Mercado de atuação.....	36
3.1.2	Estrutura da empresa	36
3.2	A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	39
3.2.1	Situação Tributária Atual.....	39
3.2.2	Simulação 1	42
3.2.3	Simulação 2	45
3.2.4	Simulação 3	47
3.3	CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	49
4	CONCLUSÃO	51
	REFERÊNCIAS.....	54
	APÊNDICE B – APURAÇÃO CFEM PEDREIRA.....	60
	APÊNDICE C – APURAÇÃO PIS E COFINS LUCRO REAL.....	61
	APÊNDICE D – APURAÇÃO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO.....	62
	APÊNDICE E – APURAÇÃO IRPJ LUCRO PRESUMIDO – CONCRETEIRA (VALORES EXPRESSOS EM R\$).....	63
	APÊNDICE F – APURAÇÃO CSLL LUCRO PRESUMIDO – CONCRETEIRA (VALORES EXPRESSOS EM R\$).....	64
	APÊNDICE G – APURAÇÃO IRPJ LUCRO PRESUMIDO – PEDREIRA (VALORES EXPRESSOS EM R\$)	65
	APÊNDICE H – APURAÇÃO CSLL LUCRO PRESUMIDO – PEDREIRA.....	66

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

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

Para aqueles que buscam mudança e benefícios, esse trabalho trará, um estudo não rotineiro, e que impactará significativamente no Planejamento Tributário, a chamada Reestruturação Societária, que servirá de estratégia de planejamento para obtenção de economia tributária.

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 feita de várias maneiras, tais como a transformação de um tipo de sociedade para outro, seja pela fusão, aquisição, incorporação ou cisão.” (FABRETTI, 2001, p. 99).

Vale ressaltar que a Reestruturação Societária não é considerada um ato ilícito, sendo essa uma maneira legal de se obter benefícios fiscais. E o trabalho irá 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, 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 forma de dar um retorno à sociedade por um ato de planejamento efetuado. (YOUNG, 2005, p.101).

Com o intuito de atingir as empresas, o trabalho procura fornecer informações suficientes para que gestores e administradores possam aplicar dentro delas a Reestruturação Societária como estratégia de Planejamento Tributário.

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.

Voltado também para o mundo acadêmico o trabalho procura trazer informações suficientes para que o mesmo seja objeto de estudo, com informações atualizadas e eficientes.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

O grande crescimento evidenciado na Contabilidade nos últimos anos retrata cada vez mais que é necessário recorrer a saídas estratégicas, para melhorar e renovar a forma de agir e atuar dentro das empresas. O setor tributário traz uma grande noção no que se refere essa busca por estratégias, pois é um campo repleto de leis que ao passar dos anos trazem novidades e benefícios, para que essas empresas possam se adequar e usufruir os mesmos, a fim de melhorar desempenhos.

No que diz respeito à Contabilidade Tributária, e com o pensamento voltado para estratégias, desempenhos, e resultados, então, se pensa em Planejamento Tributário. Este que tem como um dos principais objetivos usufruir benefícios fiscais na forma da lei, tendo em vista uma elisão fiscal.

Armstrong, Blouin e Larcker (2011), comentam que incentivos fiscais podem causar um impacto significativo sobre as taxas de impostos, porém o envolvimento da gestão da empresa tem que ser diretamente ligado ao Planejamento Tributário, pois muitas vezes os efeitos fiscais são documentados como um subproduto nas decisões da empresa.

O método de Planejamento Tributário consiste na escolha da melhor alternativa legal (portanto lícita), visando à maior economia de impostos possível. A adoção dessa melhor alternativa deve ser feita antes de ocorrido o fato gerador. (FABRETTI, 2001, p. 148).

Assim sendo, após definida a necessidade da empresa, se prossegue na forma como ela será trabalhada, e nessas condições elabora-se uma estratégia de Reestruturação Societária, que será trabalhada a fim de reduzir carga tributária. Segundo Young (2005), na maior parte dos casos, as empresas ainda não estão preparadas para enfrentar esse novo mercado, e em consequência disso recorrem a reestruturações de suas empresas, seja juntando forças com outras empresas, ou até mesmo desmembrando-se total ou parcialmente. Tudo isso para poderem se manter ativas, visando reduzir custos e possíveis ampliações de mercado.

O resultado se dará por completo, quando as estratégias de planejamento retornarem valores suficientes para uma análise do impacto ocorrido na apuração dos impostos, através da ideia de reestruturação. Essa análise, que será essencial para a tomada de decisão, e para o andamento da empresa no decorrer dos próximos anos.

A ideia de reestruturação pode trazer ganhos e melhorias significativas, e pode tornar-se positiva, visto que num período de até três ou quatro anos, é evidenciado o desempenho positivo, em nível de lucros, melhorias e desempenhos. (ATIASE; PLATT; TSE, 2004).

Segundo Alves (2003), para uma empresa organizar sua vida econômico-social o Planejamento Tributário possibilita que dentro da lei a entidade tenha a menor carga tributária possível.

Com a previsão de fechar este ano com carga tributária de 36,42% do seu Produto Interno Bruto - PIB, o Brasil ocupa a última posição entre os BRICS, com relação à carga tributária, segundo estimativa do Instituto Brasileiro de planejamento e Tributação – IBPT. Os demais países do bloco possuem as seguintes cargas tributárias: Rússia, 23%; Índia, 13%; China, 20% e África do Sul, 18%. A média desse percentual entre os BRICS é de 22%, mas, ao excluir o Brasil, cai para 18,5%. Sozinho, o Brasil apresenta quase o dobro da média de carga tributária dos demais países que fazem parte do bloco. (IBPT, 2007).

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.

A escolha do tema pelo autor, além de estar vinculada a profissão e área de atuação do mesmo, também se dá por conta da necessidade de empresas brasileiras, buscarem alternativas, e estratégias dentro da legislação vigente, para que consigam benefícios atraentes e reduzam a carga tributária.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto e partindo de um Planejamento Tributário a questão de pesquisa é: 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?

1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

Espera-se que administradores, gestores, diretores e demais profissionais com poder de tomada de decisão, tenham um caminho diferente para obter economia tributária, essa que envolverá diretamente a mudança, seja por cisão, fusão, ou incorporação. A Reestruturação Societária pode demonstrar através de um Planejamento Tributário, futuros benefícios para a empresa.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

O Objetivo Geral deste estudo de caso 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.

1.4.2 Objetivos específicos

Como Objetivos Específicos foram definidos os seguintes:

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado a Contabilidade Tributária, ao Planejamento Tributário, a Reestruturação Societária, e a Economia Tributária.
- Conferir os relatórios disponibilizados pela administração.

- Projetar resultados de período futuro que justificarão essa reestruturação.
- Apresentar os resultados obtidos.

1.5 METODOLOGIA

Em relação a procedimentos técnicos, a pesquisa é baseada em um estudo de caso, onde, através de levantamentos de resultados, é feita uma projeção dos efeitos causados pela Reestruturação Societária. Para a pesquisa ficar completa também é necessária a pesquisa documental, esta que traz valores reais para o trabalho ter análises e comparações concretas, e a conclusão sustento.

É caracterizada principalmente por ser determinante em um único caso, e é preferida por autores que desejam aprofundar conhecimentos em casos específicos. (RAUPP; BEUREN, 2003).

“As exigências que um estudo de caso faz em relação ao intelecto, ao ego e às emoções de uma pessoa são muito maiores do que aqueles de qualquer outra estratégia de pesquisa.” (YIN, 2001, p. 80). Já para Gil (1999), o estudo de caso, é o conhecimento amplo e detalhado, pois ele necessita de estudos altamente profundos e de extrema exaustão, de um ou de poucos objetos.

Segundo Severino (2002), deve-se coletar elementos relevantes, dentro de determinada área, para que o estudo possa ser realizado.

Para Gil¹ (1999, apud BARDIN, 1977), existem três fases para análise dos conteúdos da documentação. A primeira, a pré-análise que é a fase de organização do material, a segunda é exploração do material, consiste em administrar as decisões tomadas na pré-análise, e a terceira, o tratamento dos dados, que nada mais é do que tornar os dados válidos e significativos.

Quanto aos objetivos propostos, o trabalho é uma pesquisa de característica descritiva, segundo Raupp e Beuren (2003), a pesquisa descritiva, é um intermediário entre, exploratória e explicativa, pois não é tão preliminar quanto a primeira, e nem tão profunda quanto a segunda, e no contexto significa identificar, relatar, comparar, entre outros.

¹ GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Com referência a abordagem do problema, compõe-se de características qualitativas, pois demonstra para a empresa em questão, que a reorganização societária para fins de Planejamento Tributário, é uma forma de adquirir elisão fiscal.

Para Severino (2002), um trabalho deve ter característica qualitativa, pois todos os trabalhos devem ter em comum, a procedência de um trabalho de pesquisa e de reflexão, de forma que qualquer pessoa tenha envolvimento, e que o objetivo de investigação possa fazer parte da vida delas.

Partindo dessas informações e as tomando como base, inicialmente é agendada uma entrevista com os gestores da empresa para que se expliquem os objetivos da ideia de Reestruturação Societária para fins de Planejamento Tributário.

Depois de entendida a ideia é feita a captação da documentação necessária. Essa captação consiste em duas etapas: na primeira, é feito um levantamento dos documentos que são úteis para o trabalho, e esse é passado aos gestores, que encaminharão para os encarregados. Já na segunda etapa, é feita a conferência, se todos os documentos solicitados foram apresentados.

Após, com toda documentação levantada, é definido um método de trabalho específico, para que então se possa trabalhar em um sistema padrão, reduzindo assim, riscos de erros e ou precipitações.

Concluído o processo de trabalho, é feita uma projeção de valores para que os gestores possam tomar decisões a partir deles, essas decisões que terão como forma de estudo e análise um comparativo entre o sistema atual, e o sistema futuro baseado em simulações, como também as análises dos resultados obtidos.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo, é apresentada uma contextualização do tema, bem como os objetivos, de forma geral e específica, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo, são apresentados diversos aspectos teóricos e estruturais, que devem ser observados na Reestruturação Societária e no Planejamento Tributário. Este capítulo tem o objetivo de mostrar que existem diversos meios de planejar tributariamente uma empresa, e que dentre eles existem as reestruturações societárias, que também consistem em diversas formas.

No terceiro capítulo, é apresentado o método de trabalho, bem como será feita uma apresentação da estrutura da empresa e o seu mercado de atuação. Em seguida, será feita uma comparação entre as formas de reestruturação e os impactos que as mesmas causarão caso fossem aplicadas, desenvolvido através de tabelas feitas em planilhas eletrônicas como forma de comprovação, sendo assim foi possível analisar qual o melhor método e de que forma ele se enquadrará melhor na empresa.

No quarto capítulo, é apresentada a conclusão, utilizando-se dos valores das tabelas e das análises. Neste capítulo serão avaliadas todas as possíveis situações. Além da conclusão dos resultados individuais, também será apresentada uma análise das consequências que a reestruturação causará no decorrer do período analisado, ao final, pretende-se atingir o objetivo principal da pesquisa, ou seja, verificar de que forma a Reestruturação Societária impactará na apuração dos impostos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE

2.1.1 História

Desde os primórdios o homem já praticava atos relacionados à Contabilidade, como por exemplo: para saber a quantidade de ovelhas do seu rebanho, ele contabilizava o número exato das mesmas, e se por ventura alguém as roubasse, ou alguma delas fugisse, ele teria ciência do fato.

Segundo Sá (2008), os primeiros registros nasceram a mais de dez mil anos atrás por habitantes das cavernas que através de pinturas e sinais qualificavam as coisas, com o objetivo de evidenciar fatos, e memoriza-los bens materiais.

A pré-história contábil é a do nascimento da conta, esta como forma evidente de um ato humano racional. Tal fase, vivida há mais de dez mil anos em várias partes da Terra, também no Brasil, existiu em diversos locais de seu imenso território. (LOPES DE SÁ, 2008, p.14).

Para Ludícibus et al. (2010), a Contabilidade pode ter iniciado na origem do *homo sapiens*, e isso se comprova quando o homem primitivo inventariava o número de instrumentos de caça e pesca aproximadamente a 2.000 (dois mil) anos antes de Cristo (a.C), então já sendo claro os primeiros passos da Contabilidade.

2.1.2 Conceito

Segundo Alves (2003), ao final de cada exercício, a Contabilidade que é uma ciência, 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 (por análise) os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica.” (GRECO; AREND, 2011, p.2).

Para Fabretti (2013), as mudanças decorrentes, o desenvolvimento e a globalização da economia, fizeram com que a Contabilidade evolua, pois necessita acompanhar todos esses fatores.

2.1.3 Objetivo

“São fins da Contabilidade: assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas desenvolvidas.” (GRECO; AREND, 2011, p.2). Ainda segundo Greco e Arend (2011) a Contabilidade é baseada nos estudos que o usuário pretende efetuar, pois através dos relatórios e demonstrativos condizentes com os estudos eles tomarão as decisões necessárias.

“O objetivo da Contabilidade é o estudo e o controle do Patrimônio e de suas variações visando ao fornecimento de informações que sejam úteis para a tomada de decisões econômicas “ (RIBEIRO, 2010, p.4).

2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.2.1 Conceito

Fabretti (2013), diz que, de forma simultânea e adequada é o ramo que deve ter por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da Contabilidade e da legislação tributária. E que 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.

2.2.2 Planejamento Tributário

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, p.33).

Para Gubert (2003) 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 modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível. (MARINS, 2002, p.33).

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 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. (VEY; BORNIA, 2010, p.325).

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.

Não se deve utilizar Planejamento Tributário sob abuso da redução da carga tributária, ou até mesmo por interpretação errada de possibilidades. (YOUNG, 2005).

“Podemos entender que o Planejamento Tributário é um artifício utilizado de forma preventiva, buscando a economia tributária.” (YOUNG, 2005, p. 78).

Segundo Vey e Bornia (2010), no campo do Planejamento Tributário existem diversos meios de se obter elisão fiscal e dentre esses meios estão a cisão, a fusão e a incorporação, com o objetivo de atingir economia lícita de tributos.

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. (VEY; BORNIA, 2010, p.325).

Alves (2003), o simples ato de fazer um Planejamento Tributário já se tem a ideia de elisão fiscal e até mesmo de evasão fiscal. E para que seja atendida a ideia de elisão fiscal deve-se atender a duas premissas, utilização de meios lícitos, e atuação preventiva em relação ao fato gerador.

2.2.3 Regimes de Tributação

2.2.3.1 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 devido trimestralmente

O artigo 516 do Decreto nº 3.000 fala sobre a forma de tributação Lucro Presumido:

“A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.” (BRASIL, 1999).

O parágrafo primeiro, terceiro, quarto e quinto do artigo 516 explica:

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

§ 5º O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.”(BRASIL, 1999).

2.2.3.2 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:

“Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.” (BRASIL, 1999).

Ainda conforme o artigo 247, o parágrafo primeiro diz que:

“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).

2.2.4 Elisão Fiscal X Evasão Fiscal

“A distinção que se faz entre, 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.” (GUBERT, 2003, p.31)

Para Huck (1998), não se deve considerar o aspecto temporal como único fator para diferenciar elisão e evasão, pois como no próprio exemplo citado por ele, uma nota fiscal pode ser adulterada, ou seja, aconteceu antes do fato gerador, este que seria a saída da mercadoria do estabelecimento.

Segundo Young (2005), a diferença de conceituação que se faz entre os dois termos, está na intencionalidade da ação, seja ela cometida ou omitida.

2.2.4.1 ELISÃO 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, p. 31).

“A elisão se caracteriza pela falha do legislador em não prever determinadas situações que poderiam ser consideradas tributáveis.” (YOUNG, 2005, p. 59).

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, como já ressaltado anteriormente, busca-se 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. Daí surge a figura do planejamento fiscal. (ALVES, 2003, p.13).

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.

2.2.4.2 EVASÃO FISCAL

“Nesta categoria 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, p. 60).

Os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137 definem os crimes contra a ordem tributária:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades

fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal fatura duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990)

Young (2005) ressalta que a evasão fiscal é o ato ilícito que pode ser obtido através de sonegação, simulação, fraude, dolo, dissimulação, abuso de forma e de direito.

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. (VEY; BORNIA, 2010, p.5).

“Evasão é todo ato ou omissão que tende a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo. A evasão visa, pois, evitar ou minorar o pagamento de um tributo.” (ALVES, 2003, p.9).

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 incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes (MARINS, 2002, p.30).

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 fiscal mais elementares.

2.3 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

2.3.1 História

Segundo Strohmeier (2009), no final do século XVII as primeiras operações de fusões e aquisições ocorreram devido ao acúmulo de capital influenciado pela Revolução Industrial.

“Uma revisão na história certamente suporta o entendimento de que os processos de fusão, incorporação e cisão foram bastante úteis, principalmente nos séculos XIX e XX.” (MUNIZ, 1996, p. 76).

2.3.2 Formas de 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).

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 Ludícibus 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 válido e lícito, desde que o contribuinte utilize-se de elisão fiscal, com atitudes tomadas antes da ocorrência do fato gerador, de forma lícita e sem abuso de direito, respeitando a sociedade como um todo (YOUNG, 2005, p.103).

Para Fabretti (2001), o cumprimento da meta só será atingido se a empresa se adaptar as novas tecnologias, tanto para produção quanto para gestão.

“É preciso que seu planejamento seja feito com razoável antecedência e com base em dados confiáveis para poder concretizar, com sucesso, qualquer desses eventos.” (FABRETTI, 2001, p. 100).

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.

O artigo 57º da Instrução Normativa nº 93 da Secretaria da Receita Federal define sobre a Reestruturação Societária:

Art.57. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado. (BRASIL, 1997)

2.3.3 Cisão

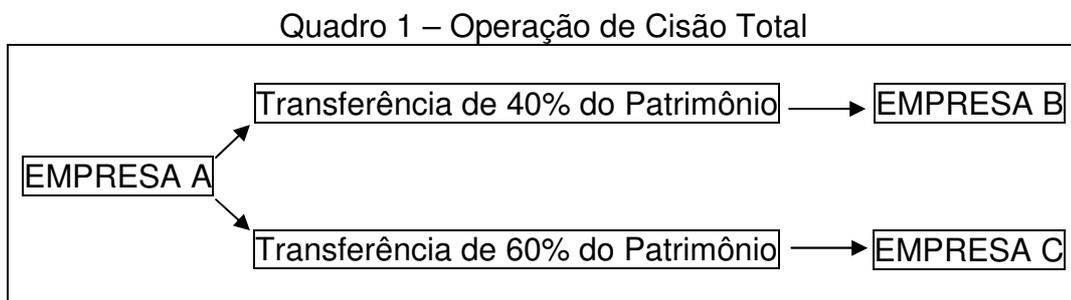
De acordo com Santos, Schmidt e Fernandes (2012), a finalidade da cisão é a transferência de parcelas ou a totalidade do patrimônio de uma sociedade, para uma ou mais sociedades, sendo assim, o capital é dividido pela empresa cindida, ou a mesma se extingue, quando transferida a totalidade do patrimônio.

O artigo 229º da Lei nº 6.404 define sobre Cisão:

Art.229. 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. (BRASIL, 1976)

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.

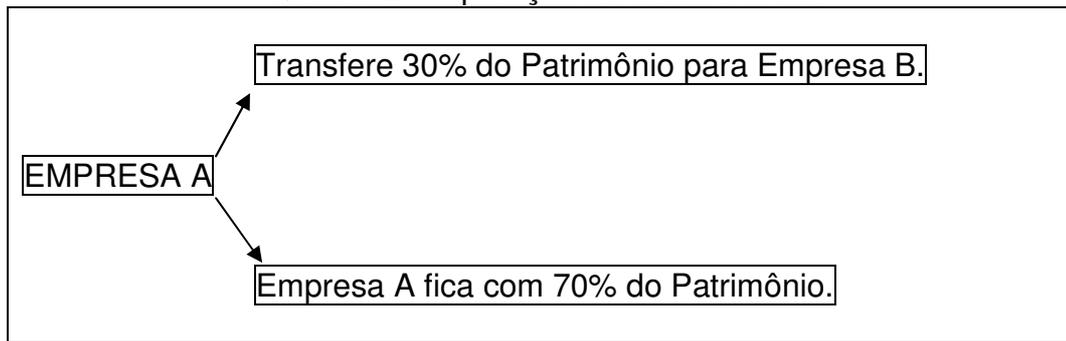
Segundo Ludícibus et al. (2010), no caso da cisão só haverá extinção da sociedade caso, haja versão de todo o seu patrimônio, isso porque a parcela de seu patrimônio pode ser transferida para uma ou mais empresas, e a mesma, não necessita transferir todo seu patrimônio. O Quadro 1 a seguir demonstra uma Operação de Cisão Total.



Fonte: Adaptado de Santos, Schmidt e Fernandes (2012)

O Quadro 2 a seguir demonstra uma Operação de Cisão Parcial.

Quadro 2 – Operação de Cisão Parcial



Fonte: Adaptado de Santos, Schmidt e Fernandes (2012)

Segundo Ludicibus et al. (2010), podendo cindir ou não a empresa que teve seu patrimônio cindido, as parcelas dos ativos e/ou dos passivos são transferidas para uma outra, ou para outras, que já tenha sido criada, ou já existia anteriormente.

2.3.4 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).

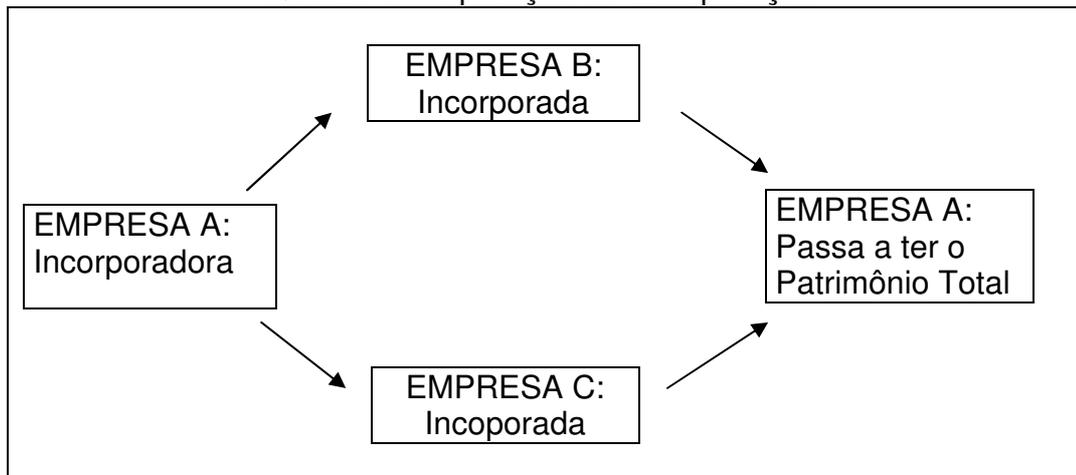
A lei nº 6.404, art. 227, define que “a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações” (BRASIL, 1976).

Segundo Ludicibus et al. (2010), a incorporada deve ser extinta, após aprovação em assembleia, e após laudo de avaliação e incorporação.

A incorporação representa simultaneamente, um ato constitutivo, pela agregação do patrimônio de duas sociedades em uma só e ao mesmo tempo desconstutivo, pelo desaparecimento 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).

O Quadro 3 a seguir, demonstra uma Operação de Incorporação.

Quadro 3 – Operação de Incorporação



Fonte: Adaptado de Santos, Schmidt e Fernandes (2012)

“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 p. 406).

2.3.5 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: “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).

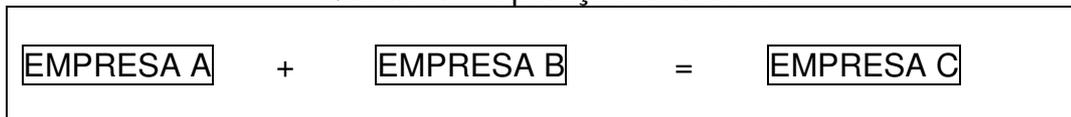
“A operação de fusão, dentro dos conceitos e parâmetros legais, não é uma operação ilícita e nem vedada, mesmo que seja com a simples finalidade de obtenção de otimização tributária.” (YOUNG, 2005, p. 58).

O artigo 228º da Lei nº 6.404 também dispõe que:

Com a fusão desaparecem todas as sociedades anteriores para dar lugar a uma só, na qual todas elas se fundem, extinguindo-se todas as pessoas jurídicas existentes, e em seu lugar surgindo outra. A sociedade que surge assumirá todas as obrigações ativas e passivas das sociedades fusionadas (BRASIL, 1976).

O Quadro 4 a seguir, demonstra uma Operação de Fusão.

Quadro 4 – Operação de Fusão



Fonte: Adaptado de Santos, Schmidt e Fernandes (2012)

“Duas empresas se juntam, vertendo seus ativos e passivos para a constituição de uma terceira, desaparecendo as duas anteriores.” (IUDÍCIBUS, et al., 2010 p. 406).

2.3.6 Economia Tributária

Segundo Strohmeier² (2009, apud Alves, 2003), 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 conforme Strohmeier³ (2009, apud OLIVEIRA, 2009) 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.

² STROHMEIER, Lilian Souza. O Planejamento Tributário através de Reorganizações Societárias. Porto Alegre: **Revista Business Review**, mar 2009.

³ STROHMEIER, Lilian Souza. O Planejamento Tributário através de Reorganizações Societárias. Porto Alegre: **Revista Business Review**, mar 2009.

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. (ALVES, 2003, p. 2).

“Pode-se dizer que a cisão, a incorporação e a fusão de empresas enquanto instrumentos de Planejamento Tributário [...], pois, como é sabido, a economia tributária é um caminho eficiente para redução de custos.” (ALVES, 2003, p. 3).

3 ESTUDO DE CASO

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa deste estudo de caso tem mais de 30 anos de existência, está localizada na cidade de Caxias do Sul – Rio Grande do Sul (RS) ocupa uma área de 122 hectares e conta 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.

Para preservar o sigilo das informações da empresa, os dados foram tratados com uma redução percentual em relação ao valor real, o que não prejudicou a análise final dos resultados, além disso, para preservar o anonimato, a empresa utilizará a denominação JLM. No ano de 2014 a empresa era tributada pelo Lucro Presumido.

3.1.1 Mercado de atuação

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,

3.1.2 Estrutura da empresa

Atualmente, a JLM conta com uma frota de: 13 Betoneiras, 4 Carretas Silo, 25 Caminhões Mercedes, 3 Escavadeiras Hidrauly, 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 atende todos os pedidos com prontidão e agilidade, com capacidade para fornecer volumes consideráveis de material. Com sistema de entrega pontual e acompanhando a pré-operação, para que então o trabalho se torne mais fácil. O Quadro 5 a seguir apresenta os Tipos, Características, Vantagens e Aplicações dos Concretos.

Quadro 5 – Tipos, Características, Vantagens e Aplicações dos Concretos.

CONCRETEIRA		
Tipo Concreto	Característica	Vantagens/Aplicações
Bombeável	De uso corrente em qualquer obra. Obras de difícil acesso. Necessidade de vencer alturas elevadas ou longas distâncias	Vantagens: rapidez na concretagem. Otimização da mão-de-obra e equipamentos Concretar grandes volumes em curto espaço de tempo
Convencional	Uso corrente na construção civil	Vantagens: controle de qualidade, maior produtividade e menor custo.
Leve	Caracterizado por possuir baixo peso e alta capacidade de isolamento termo acústico.	Aplicações: Elementos de vedação (paredes, painéis, rebaixos de lajes), isolante termo acústico e nivelamento
Pesado	Possui agregados pesados como minerais de ferro, hematita e magnetita proporcionando durabilidade, proteção contra radiações.	Aplicações: Lastros, contrapeso, barreira à radiação (câmaras de raios-x) Vantagens: Redução do volume de peças, substituição de painéis de chumbo (radiação).
Colorido	Possui pigmentos que dão cor, como azul, vermelho, verde, amarelo, marrom e preto em várias tonalidades.	Aplicações: Fachadas; quadras e calçadas, Vantagens: Menor gasto com revestimento. Custo menor de manutenção de pinturas.
Alto Densável	Alta plasticidade, maior flexibilidade de aplicação, fácil bombeamento e capacidade de fluir dentro das formas.	Aplicações: Peças delgadas, concretagens de difícil acesso para a vibração. Vantagens: Reduz a necessidade de adensamento.
Com Fibras	Concreto elaborado com fibras de nylon, polipropileno ou aço, com objetivo de inibir efeitos de fissuração por retração.	Aplicações: Obras civis especiais; Pisos industriais; Pistas de aeroportos. Vantagens: Durabilidade e Resistência à abrasão, à tração e ao impacto.
Para Pavimentos	Fácil lançamento e execução, com característica de resistência à tração e ao desgaste.	Aplicações: Pavimentos rodoviários; Pisos industriais; Vantagens: Maior durabilidade, menor custo de manutenção.
Permeável	Porosidade elevada. Sua densidade varia conforme o agregado usado, como brita, seixo ou argila expandida	Aplicações: Drenagens; Enchimentos. Vantagens: Densidade baixa
Impermeável	Possui uma limitada relação entre água e cimento (menor ou igual a 0,50). É dosado com cimento apropriado Portland de alto forno ou pozolâmico.	Aplicações: Barragens; Estações de tratamento de água e esgoto; Obras hidráulicas. Vantagens: Durabilidade e custo de manutenção.

Fonte: Arquivo interno da empresa

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, oferecendo um produto que supre todas as exigências do mercado. O Quadro 6 a seguir apresenta os Tipos, Características, Composição e Passagem das Britas.

Quadro 6 – Tipos, Características, Composição e Passagem das Britas.

BRITAGEM		
Tipos de Brita	Característica/Composição	Passagem
Agregado Miúdo	Areia de brita com areia fina. Assentamento e reboco	3,2 mm
Areia de Brita	Produto ecologicamente correto, substituiu até 100% da areia de rio.	3,2mm
Pó de Brita	Assentamento de pedras para calçadas, base para calçamentos e asfalto, berço para tubulações.	6,35mm
Pó de Brita Cúbico	Assentamento de pedras, base para calçamento e asfalto, berço para tubulações.	6,35mm
Pedrisco	Vigotas e lajes pré-moldadas, tubos, blocos e bloquetas paviesses, espalhamento em pátio e estacionamento para veículos.	9,75mm
Pedrisco Cúbico	Utilizado para a produção de concreto, vigotas e lajes pré-moldadas, tubos, blocos e bloquetas paviesses	9,75mm
Brita 1	Vigas, sapatas, lajes, concretos em geral e pátios.	19mm
Brita 1 Cúbica	Concreto, blocos e asfalto	19mm
Brita 2	Vigas, sapatas, lajes, fundações e estacionamento para veículos.	25mm
Brita 3	Pedra de lastro, aterramento, drenagens e nivelamento de áreas ferroviárias.	38mm
Brita 4	Concreto ciclópico, drenagens, filtros sépticos e fossas.	75mm
Rachão	Drenos, gabiões e pavimentação	150mm
Pedra Pulmão	Muros de contenção, bases para pavimentação, proteção para aterros, taludes, fundações em geral.	190mm
Base	Asfaltos, base asfáltica, pisos de até 80 toneladas. Pré misturado: 50% pó de brita, 23% brita 1, 23% brita 3, e 4% água.	-

Fonte: Arquivo interno da empresa

Para facilitar a compreensão dos tipos de brita, é apresentada a Figura 1 a seguir:

Figura 1 – Tipos de Brita



Fonte: Arquivo interno da empresa

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 A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

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.

3.2.1 Situação Tributária Atual

No ano de 2014 a Empresa JLM, optou pelo regime de tributação do Lucro Presumido. Para entender melhor os tributos que englobam essa forma de tributação, cada tributo incidente nela será explicado no Quadro 7.

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 7, traz as informações dos tributos incidentes nas Empresa JLM no ano de 2014.

Quadro 7 – 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

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 pelo autor

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 pelo autor

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. Onde JLM A representará a Pedreira, 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 8:

Quadro 8 – 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 pelo autor

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 como base para crédito do imposto, o Custo das Mercadorias Vendidas.

3.2.2 Simulação 1

A 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 pelo autor

A apuração da Empresa JLM A, que tributará pelo Lucro Real, mostra um percentual bastante 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 pelo autor

Já na empresa JLM B, que tributará pelo Lucro Presumido, 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, as duas tabelas serão

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.

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).

3.2.3 Simulação 2

A seguir a Empresa JLM A, tributará pelo Lucro Presumido e terá as atividades de Fabricação e Comércio de Brita, enquanto 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 pelo autor

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 pelo autor

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 pelo autor

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.

3.2.4 Simulação 3

Na terceira e última simulação a Empresa JLM A, tributará 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 pelo autor

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 pelo autor

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 pelo autor

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.

3.3 CONSIDERAÇÕES GERAIS

A tabela a seguir 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
FATURAMENTO TOTAL	22.201.328,49			

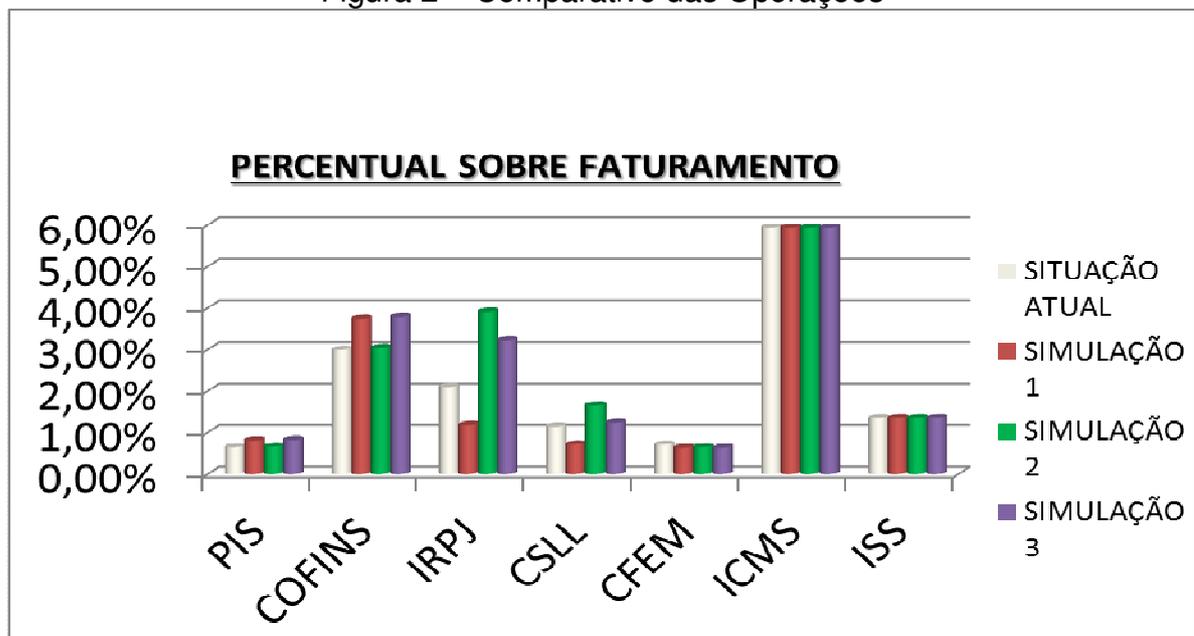
Fonte: Desenvolvido pelo autor

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 2 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 2 – Comparativo das Operações



Fonte: Desenvolvido pelo autor

4 CONCLUSÃO

Planejar para alcançar benefícios, e ter sucesso. Nos dias de hoje num país como o Brasil, é impossível não 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 tributaria. 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. E sendo também um objeto de estudo para acadêmicos, o estudo desse trabalho proporcionou simulações com vantagens e desvantagens nos impostos calculados no período de 2014 da Empresa JLM.

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 contra partida, o trabalho também traz diversas incógnitas, pois mesmo que exista essa base de rateio, os valores que serão divididos, não serão 100% 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.

ANAN 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.

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&inpCodDispositive=&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.

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A – DRE 2014 EMPRESA JLM (Valores expressos em R\$).....	59
APÊNDICE B – APURAÇÃO CFEM PEDREIRA	60
APÊNDICE C – APURAÇÃO PIS E COFINS LUCRO REAL	61
APÊNDICE D – APURAÇÃO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO.....	62
APÊNDICE E – APURAÇÃO IRPJ LUCRO PRESUMIDO – CONCRETEIRA (Valores expressos em R\$)	63
APÊNDICE F – APURAÇÃO CSLL LUCRO PRESUMIDO – CONCRETEIRA (Valores expressos em R\$)	64
APÊNDICE G – APURAÇÃO IRPJ LUCRO PRESUMIDO – PEDREIRA (Valores expressos em R\$)	65
APÊNDICE H – APURAÇÃO CSLL LUCRO PRESUMIDO – PEDREIRA.....	66

APÊNDICE A – DRE 2014 EMPRESA JLM (Valores expressos em R\$)

EMPRESA: JLM

DRE ANO: 2014

Descrição	Saldo TOTAL 2014
(+) Receita Operacional	22.201.328,49
(-) Deduções	(2.590.861,85)
(=) Receita Líquida	19.610.466,65
(-) Custos Mercadorias Vendidas	0,00
	(10.903.487,31)
(=) Lucro Bruto	8.706.979,34
(-) Despesas Operacionais	0,00
	(5.331.059,10)
(-) Despesas Tributárias	(194.253,35)
(-) Despesas Financeiras	(123.028,00)
(+) Receitas Financeiras	110.695,11
(=) Resultado operacional líquido	3.169.334,00
(+) Receitas Não Operacionais	0,00
	108.509,19
(-) Despesas Não Operacionais (Não Dedutíveis)	(13.164,32)
(-) Despesas Não Operacionais	(29.885,78)
(=) Resultado Antes do IR	3.234.793,10
	0,00
(=) TOTAL	3.234.793,10
	0,00
(=) LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	3.234.793,10
PROVISAO CONTR.SOCIAL	254.920,72
PROVISAO IMPOSTO DE RENDA	467.772,83

Fonte: Produção do autor com base nos relatórios mensais disponibilizados pela Administração

APÊNDICE B – APURAÇÃO CFEM PEDREIRA

PEDREIRA

LUCRO PRESUMIDO

Faturam. Pedreira	DEDUÇÕES					APURAÇÃO		
	ICMS	COFINS	PIS	Transporte	Seguro	Base Cálculo	%CFEM	CFEM
R\$ 9.766.899,72	R\$ 1.316.842,46	R\$ 292.802,39	R\$ 63.440,52	R\$ 901.979,42		R\$ 7.191.834,93	2,00%	R\$ 143.836,70

LUCRO REAL

Faturam. Pedreira	DEDUÇÕES					APURAÇÃO		
	ICMS	COFINS	PIS	Transporte	Seguro	Base Cálculo	%CFEM	CFEM
R\$ 9.766.899,72	R\$ 1.316.842,46	R\$ 459.224,16	R\$ 99.704,53	R\$ 901.979,42		R\$ 6.989.149,16	2,00%	R\$ 139.782,98

Fonte: Produção do autor com base nos relatórios mensais disponibilizados pela Administração

APÊNDICE C – APURAÇÃO PIS E COFINS LUCRO REAL

LUCRO REAL		CONCRETEIRA		PEDREIRA		
MÊS	BASE	PIS	COFINS	BASE	PIS	COFINS
JAN		R\$ 7.582,52	R\$ 34.925,56		R\$ 9.443,79	R\$ 43.498,68
Faturamento	R\$ 1.074.833,37	R\$ 17.734,75	R\$ 81.687,34	R\$ 880.592,57	R\$ 14.529,78	R\$ 66.925,04
Crédito	R\$ 615.286,52	R\$ 10.152,23	R\$ 46.761,78	R\$ 308.241,53	R\$ 5.085,99	R\$ 23.426,36
FEV		R\$ 11.367,47	R\$ 52.359,25		R\$ 7.619,27	R\$ 35.094,82
Faturamento	R\$ 1.342.737,97	R\$ 22.155,18	R\$ 102.048,09	R\$ 772.714,14	R\$ 12.749,78	R\$ 58.726,27
Crédito	R\$ 653.800,50	R\$ 10.787,71	R\$ 49.688,84	R\$ 310.940,25	R\$ 5.130,51	R\$ 23.631,46
MAR		R\$ 7.215,54	R\$ 33.235,24		R\$ 6.941,65	R\$ 31.973,67
Faturamento	R\$ 1.082.435,34	R\$ 17.860,18	R\$ 82.265,09	R\$ 772.329,96	R\$ 12.743,44	R\$ 58.697,08
Crédito	R\$ 645.129,59	R\$ 10.644,64	R\$ 49.029,85	R\$ 351.623,78	R\$ 5.801,79	R\$ 26.723,41
ABR		R\$ 6.899,76	R\$ 31.780,73		R\$ 7.363,75	R\$ 33.917,90
Faturamento	R\$ 1.133.599,43	R\$ 18.704,39	R\$ 86.153,56	R\$ 799.334,68	R\$ 13.189,02	R\$ 60.749,44
Crédito	R\$ 715.431,91	R\$ 11.804,63	R\$ 54.372,83	R\$ 353.046,53	R\$ 5.825,27	R\$ 26.831,54
MAI		R\$ 9.162,58	R\$ 42.203,42		R\$ 6.584,73	R\$ 30.329,69
Faturamento	R\$ 1.211.807,61	R\$ 19.994,83	R\$ 92.097,38	R\$ 695.921,16	R\$ 11.482,70	R\$ 52.890,01
Crédito	R\$ 656.499,47	R\$ 10.832,24	R\$ 49.893,96	R\$ 296.846,32	R\$ 4.897,96	R\$ 22.560,32
JUN		R\$ 6.251,19	R\$ 28.793,35		R\$ 7.355,78	R\$ 33.881,16
Faturamento	R\$ 868.251,48	R\$ 14.326,15	R\$ 65.987,11	R\$ 691.078,08	R\$ 11.402,79	R\$ 52.521,93
Crédito	R\$ 489.391,56	R\$ 8.074,96	R\$ 37.193,76	R\$ 245.273,31	R\$ 4.047,01	R\$ 18.640,77
JUL		R\$ 6.120,29	R\$ 28.190,40		R\$ 8.011,47	R\$ 36.901,32
Faturamento	R\$ 937.197,67	R\$ 15.463,76	R\$ 71.227,02	R\$ 822.868,75	R\$ 13.577,33	R\$ 62.538,02
Crédito	R\$ 566.271,31	R\$ 9.343,48	R\$ 43.036,62	R\$ 337.325,09	R\$ 5.565,86	R\$ 25.636,71
AGO		R\$ 7.516,88	R\$ 34.623,19		R\$ 9.179,61	R\$ 42.281,83
Faturamento	R\$ 970.043,46	R\$ 16.005,72	R\$ 73.723,30	R\$ 832.742,44	R\$ 13.740,25	R\$ 63.288,43
Crédito	R\$ 514.475,21	R\$ 8.488,84	R\$ 39.100,12	R\$ 276.402,63	R\$ 4.560,64	R\$ 21.006,60
SET		R\$ 4.800,76	R\$ 22.112,58		R\$ 11.042,05	R\$ 50.860,37
Faturamento	R\$ 936.494,01	R\$ 15.452,15	R\$ 71.173,54	R\$ 954.047,94	R\$ 15.741,79	R\$ 72.507,64
Crédito	R\$ 645.539,05	R\$ 10.651,39	R\$ 49.060,97	R\$ 284.832,53	R\$ 4.699,74	R\$ 21.647,27
OUT		R\$ 3.928,99	R\$ 18.097,15		R\$ 9.080,31	R\$ 41.824,44
Faturamento	R\$ 868.356,79	R\$ 14.327,89	R\$ 65.995,12	R\$ 838.654,71	R\$ 13.837,80	R\$ 63.737,76
Crédito	R\$ 630.236,39	R\$ 10.398,90	R\$ 47.897,97	R\$ 288.333,08	R\$ 4.757,50	R\$ 21.913,31
NOV		R\$ 6.140,19	R\$ 28.282,10		R\$ 9.249,81	R\$ 42.605,20
Faturamento	R\$ 919.869,30	R\$ 15.177,84	R\$ 69.910,07	R\$ 820.701,62	R\$ 13.541,58	R\$ 62.373,32
Crédito	R\$ 547.736,45	R\$ 9.037,65	R\$ 41.627,97	R\$ 260.106,84	R\$ 4.291,76	R\$ 19.768,12
DEZ		R\$ 7.364,88	R\$ 33.923,07		R\$ 10.078,57	R\$ 46.422,51
Faturamento	R\$ 1.088.802,35	R\$ 17.965,24	R\$ 82.748,98	R\$ 879.093,80	R\$ 14.505,05	R\$ 66.811,13
Crédito	R\$ 642.446,22	R\$ 10.600,36	R\$ 48.825,91	R\$ 268.271,24	R\$ 4.426,48	R\$ 20.388,61
SUBTOTAL		R\$ 84.351,05	R\$ 388.526,03		R\$ 101.950,81	R\$ 469.591,59
(-) ESTOQUE ABERTURA		R\$ 1.183,13	R\$ 5.460,58		R\$ 2.246,28	R\$ 10.367,43
TOTAL GERAL		R\$ 83.167,92	R\$ 383.065,45		R\$ 99.704,53	R\$ 459.224,16

Fonte: Produção do autor com base nos relatórios mensais disponibilizados pela Administração

APÊNDICE D – APURAÇÃO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO

LUCRO PRESUMIDO		CONCRETEIRA			PEDREIRA		
MÊS	BASE	PIS	COFINS	BASE	PIS	COFINS	
JAN	R\$ 1.074.833,37	R\$ 6.986,42	R\$ 32.245,00	R\$ 880.592,57	R\$ 5.723,85	R\$ 26.417,78	
FEV	R\$ 1.342.737,97	R\$ 8.727,80	R\$ 40.282,14	R\$ 772.714,14	R\$ 5.022,64	R\$ 23.181,42	
MAR	R\$ 1.082.435,34	R\$ 7.035,83	R\$ 32.473,06	R\$ 772.329,96	R\$ 5.020,14	R\$ 23.169,90	
ABR	R\$ 1.133.599,43	R\$ 7.368,40	R\$ 34.007,98	R\$ 799.334,68	R\$ 5.195,68	R\$ 23.980,04	
MAI	R\$ 1.211.807,61	R\$ 7.876,75	R\$ 36.354,23	R\$ 695.921,16	R\$ 4.523,49	R\$ 20.877,63	
JUN	R\$ 868.251,48	R\$ 5.643,63	R\$ 26.047,54	R\$ 691.078,08	R\$ 4.492,01	R\$ 20.732,34	
JUL	R\$ 937.197,67	R\$ 6.091,78	R\$ 28.115,93	R\$ 822.868,75	R\$ 5.348,65	R\$ 24.686,06	
AGO	R\$ 970.043,46	R\$ 6.305,28	R\$ 29.101,30	R\$ 832.742,44	R\$ 5.412,83	R\$ 24.982,27	
SET	R\$ 936.494,01	R\$ 6.087,21	R\$ 28.094,82	R\$ 954.047,94	R\$ 6.201,31	R\$ 28.621,44	
OUT	R\$ 868.356,79	R\$ 5.644,32	R\$ 26.050,70	R\$ 838.654,71	R\$ 5.451,26	R\$ 25.159,64	
NOV	R\$ 919.869,30	R\$ 5.979,15	R\$ 27.596,08	R\$ 820.701,62	R\$ 5.334,56	R\$ 24.621,05	
DEZ	R\$ 1.088.802,35	R\$ 7.077,22	R\$ 32.664,07	R\$ 879.093,80	R\$ 5.714,11	R\$ 26.372,81	
TOTAL	R\$ 12.434.428,77	R\$ 80.823,79	R\$ 373.032,86	R\$ 9.760.079,83	R\$ 63.440,52	R\$ 292.802,39	

Fonte: Produção do autor com base nos relatórios mensais disponibilizados pela Administração

APÊNDICE E – APURAÇÃO IRPJ LUCRO PRESUMIDO – CONCRETEIRA (VALORES EXPRESSOS EM R\$)

MÊS	FATURAMENTO	COM MATERIAL SEM MATERIAL		RECEITA FINANCEIRA	BASE		BASE PRESUMIDO	IRPJ 15%	ADICIONAL IRPJ	RETENÇÃO IR	TOTAL
		8%	32%		8%	32%					
JAN	1.074.833,37	1.068.384,37	6.449,00	3.549,17	85.470,75	2.063,68	91.083,60	13.662,54	7.108,36	401,78	20.369,12
FEV	1.342.737,97	1.334.681,55	8.056,43	3.686,00	106.774,52	2.578,06	113.038,59	16.955,79	9.303,86	401,78	25.857,86
MAR	1.082.435,34	1.075.940,72	6.494,61	4.028,67	86.075,26	2.078,28	92.182,21	13.827,33	7.218,22	401,78	20.643,77
1ºTRI	3.500.006,68	3.479.006,64	21.000,04	11.263,85	278.320,53	6.720,01	296.304,39	44.445,66	23.630,44	1.205,35	66.870,75
ABR	1.133.599,43	1.130.198,63	3.400,80	3.407,17	90.415,89	1.088,26	94.911,32	14.236,70	7.491,13	751,35	20.976,48
MAI	1.211.807,61	1.208.172,19	3.635,42	8.253,17	96.653,77	1.163,34	106.070,28	15.910,54	8.607,03	751,35	23.766,22
JUN	868.251,48	865.646,72	2.604,75	3.981,49	69.251,74	833,52	74.066,75	11.110,01	5.406,68	751,35	15.765,34
2ºTRI	3.213.658,52	3.204.017,54	9.640,98	15.641,83	256.321,40	3.085,11	275.048,35	41.257,25	21.504,83	2.254,04	60.508,05
JUL	937.197,67	934.760,96	2.436,71	4.683,43	74.780,88	779,75	80.244,05	12.036,61	6.024,41	199,04	17.861,97
AGO	970.043,46	967.521,35	2.522,11	2.879,57	77.401,71	807,08	81.088,35	12.163,25	6.108,84	199,04	18.073,05
SET	936.494,01	934.059,12	2.434,88	3.659,49	74.724,73	779,16	79.163,38	11.874,51	5.916,34	199,04	17.591,81
3ºTRI	2.843.735,14	2.836.341,43	7.393,71	11.222,49	226.907,31	2.365,99	240.495,79	36.074,37	18.049,58	597,12	53.526,83
OUT	868.356,79	865.664,88	2.691,91	4.244,72	69.253,19	861,41	74.359,32	11.153,90	5.435,93	843,98	15.745,85
NOV	919.869,30	917.017,71	2.851,59	3.338,38	73.361,42	912,51	77.612,31	11.641,85	5.761,23	843,98	16.559,10
DEZ	1.088.802,35	1.085.427,06	3.375,29	2.986,18	86.834,17	1.080,09	90.900,43	13.635,06	7.090,04	843,98	19.881,13
4ºTRI	2.877.028,44	2.868.109,65	8.918,79	10.569,28	229.448,77	2.854,01	242.872,06	36.430,81	18.287,21	2.531,93	52.186,09
TOTAL	12.434.428,77	12.387.475,26	46.953,52	48.697,45	990.998,02	15.025,12	1.054.720,59	158.208,09	81.472,06	6.588,44	233.091,71

Fonte: Produção do autor com base nos relatórios mensais disponibilizados pela Administração

APÊNDICE F – APURAÇÃO CSLL LUCRO PRESUMIDO – CONCRETEIRA (VALORES EXPRESSOS EM R\$)

CSLL LUCRO PRESUMIDO - CONCRETEIRA

MÊS	FATURAMENTO	COM MATERIAL 12%	SEM MATERIAL 32%	RECEITA FINANCEIRA	BASE 12%	BASE 32%	BASE PRESUMIDO	CSLL 9%
JAN	1.074.833,37	1.068.384,37	6.449,00	3.549,17	128.980,00	2.063,68	134.592,86	12.113,36
FEV	1.342.737,97	1.334.681,55	8.056,43	3.686,00	160.161,79	2.578,06	166.425,85	14.978,33
MAR	1.082.435,34	1.075.940,72	6.494,61	4.028,67	129.112,89	2.078,28	135.219,83	12.169,79
1º TRI	3.500.006,68	3.479.006,64	21.000,04	11.263,85	418.254,68	6.720,01	436.238,54	39.261,47
ABR	1.133.599,43	1.130.198,63	3.400,80	3.407,17	135.623,84	1.088,26	140.119,26	12.610,73
MAI	1.211.807,61	1.208.172,19	3.635,42	8.253,17	144.980,66	1.163,34	154.397,17	13.895,74
JUN	868.251,48	865.646,72	2.604,75	3.981,49	103.877,61	833,52	108.692,62	9.782,34
2º TRI	3.213.658,52	3.204.017,54	9.640,98	15.641,83	384.482,10	3.085,11	403.209,05	36.288,81
JUL	937.197,67	934.760,96	2.436,71	4.683,43	112.171,32	779,75	117.634,49	10.587,10
AGO	970.043,46	967.521,35	2.522,11	2.879,57	116.102,56	807,08	119.789,21	10.781,03
SET	936.494,01	934.059,12	2.434,88	3.659,49	112.087,09	779,16	116.525,75	10.487,32
3º TRI	2.843.735,14	2.836.341,43	7.393,71	11.222,49	340.360,97	2.365,99	353.949,45	31.855,45
OUT	868.356,79	865.664,88	2.691,91	4.244,72	103.879,79	861,41	108.985,92	9.808,73
NOV	919.869,30	917.017,71	2.851,59	3.338,38	110.042,13	912,51	114.293,01	10.286,37
DEZ	1.088.802,35	1.085.427,06	3.375,29	2.986,18	130.251,25	1.080,09	134.317,52	12.088,58
4º TRI	2.877.028,44	2.868.109,65	8.918,79	10.569,28	344.173,16	2.854,01	357.596,45	32.183,68
TOTAL	12.434.428,77	12.387.475,26	46.953,52	48.697,45	1.487.270,91	15.025,12	1.550.993,48	139.589,41

Fonte: Produção do autor com base nos relatórios mensais disponibilizados pela Administração

APÊNDICE G – APURAÇÃO IRPJ LUCRO PRESUMIDO – PEDREIRA (VALORES EXPRESSOS EM R\$)

IRPJLUCROPRESUMIDO-PEDREIRA

MÊS	FATURAMENTO	COMMATERIAL 8%	SEMMATERIAL 32%	RECEITA FINANCEIRA	BASE 8%	BASE 32%	BASE PRESUMIDO	IRPJ 15%	ADICIONAL IRPJ	RETENÇÃO IR	TOTAL
JAN	880.592,57			4.518,52	70.447,41	-	74.965,92	11.244,89	5.496,59	278,51	16.462,97
FEV	772.714,14			4.692,72	61.817,13	-	66.509,85	9.976,48	4.650,99	278,51	14.348,95
MAR	772.329,96			5.128,98	61.786,40	-	66.915,38	10.037,31	4.691,54	278,51	14.450,33
1ºTRI	2.425.636,66	-	-	14.340,22	194.050,93	-	208.391,15	31.258,67	14.839,12	835,54	45.262,25
ABR	799.334,68			4.337,74	63.946,77	-	68.284,51	10.242,68	4.828,45	511,80	14.559,33
MAI	695.921,16			10.507,27	55.673,69	-	66.180,96	9.927,14	4.618,10	511,80	14.033,44
JUN	691.078,08			5.068,92	55.286,25	-	60.355,16	9.053,27	4.035,52	511,80	12.576,99
2ºTRI	2.186.333,92	-	-	19.913,92	174.906,71	-	194.820,63	29.223,10	13.482,06	1.535,39	41.169,77
JUL	822.868,75			5.962,56	65.829,50	-	71.792,06	10.768,81	5.179,21	182,70	15.765,32
AGO	832.742,44			3.666,03	66.619,40	-	70.285,43	10.542,81	5.028,54	182,70	15.388,66
SET	954.047,94			4.658,97	76.323,84	-	80.982,80	12.147,42	6.098,28	182,70	18.063,00
3ºTRI	2.609.659,13	-	-	14.287,57	208.772,73	-	223.060,30	33.459,04	16.306,03	548,10	49.216,97
OUT	838.654,71			5.404,04	67.092,38	-	72.496,42	10.874,46	5.249,64	744,74	15.379,36
NOV	820.701,62			4.250,16	65.656,13	-	69.906,29	10.485,94	4.990,63	744,74	14.731,83
DEZ	879.093,80			3.801,76	70.327,50	-	74.129,26	11.119,39	5.412,93	744,74	15.787,58
4ºTRI	2.538.450,13	-	-	13.455,95	203.076,01	-	216.531,96	32.479,79	15.653,20	2.234,22	45.898,77
TOTAL	9.760.079,83	-	-	61.997,66	780.806,39	-	842.804,05	126.420,61	60.280,40	5.153,25	181.547,76

Fonte: Produção do autor com base nos relatórios mensais disponibilizados pela Administração

APÊNDICE H – APURAÇÃO CSLL LUCRO PRESUMIDO – PEDREIRA

CSLL LUCRO PRESUMIDO - PEDREIRA

MÊS	FATURAMENTO	COM MATERIAL 12%	SEM MATERIAL 32%	RECEITA FINANCEIRA	BASE 12%	BASE 32%	BASE PRESUMIDO	CSLL 9%
JAN	R\$880.592,57			R\$ 4.518,52	R\$105.671,11	R\$ -	R\$ 110.189,63	R\$ 9.917,07
FEV	R\$772.714,14			R\$ 4.692,72	R\$ 92.725,70	R\$ -	R\$ 97.418,42	R\$ 8.767,66
MAR	R\$772.329,96			R\$ 5.128,98	R\$ 92.679,59	R\$ -	R\$ 97.808,57	R\$ 8.802,77
1º TRI	R\$ 2.425.636,66	R\$ -	R\$ -	R\$14.340,22	R\$291.076,40	R\$ -	R\$ 305.416,62	R\$ 27.487,50
ABR	R\$799.334,68			R\$ 4.337,74	R\$ 95.920,16	R\$ -	R\$ 100.257,90	R\$ 9.023,21
MAI	R\$695.921,16			R\$10.507,27	R\$ 83.510,54	R\$ -	R\$ 94.017,81	R\$ 8.461,60
JUN	R\$691.078,08			R\$ 5.068,92	R\$ 82.929,37	R\$ -	R\$ 87.998,29	R\$ 7.919,85
2º TRI	R\$ 2.186.333,92	R\$ -	R\$ -	R\$19.913,92	R\$262.360,07	R\$ -	R\$ 282.273,99	R\$ 25.404,66
JUL	R\$822.868,75			R\$ 5.962,56	R\$ 98.744,25	R\$ -	R\$ 104.706,81	R\$ 9.423,61
AGO	R\$832.742,44			R\$ 3.666,03	R\$ 99.929,09	R\$ -	R\$ 103.595,13	R\$ 9.323,56
SET	R\$954.047,94			R\$ 4.658,97	R\$114.485,75	R\$ -	R\$ 119.144,72	R\$ 10.723,02
3º TRI	R\$ 2.609.659,13	R\$ -	R\$ -	R\$14.287,57	R\$313.159,10	R\$ -	R\$ 327.446,66	R\$ 29.470,20
OUT	R\$838.654,71			R\$ 5.404,04	R\$100.638,56	R\$ -	R\$ 106.042,60	R\$ 9.543,83
NOV	R\$820.701,62			R\$ 4.250,16	R\$ 98.484,19	R\$ -	R\$ 102.734,35	R\$ 9.246,09
DEZ	R\$879.093,80			R\$ 3.801,76	R\$105.491,26	R\$ -	R\$ 109.293,01	R\$ 9.836,37
4º TRI	R\$ 2.538.450,13	R\$ -	R\$ -	R\$13.455,95	R\$304.614,02	R\$ -	R\$ 318.069,97	R\$ 28.626,30
TOTAL	R\$ 9.760.079,83	R\$ -	R\$ -	R\$61.997,66	R\$ 1.171.209,58	R\$ -	R\$ 1.233.207,24	R\$ 110.988,65

Fonte: Produção do autor com base nos relatórios mensais disponibilizados pela Administração