

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

MAIARA SCHMITT SILVA

**A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COMO FORMA DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO**

CAXIAS DO SUL

2015

MAIARA SCHMITT SILVA

**A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COMO FORMA DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO**

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

Orientador: Prof. Me. Alex Eckert

CAXIAS DO SUL

2015

MAIARA SCHMITT SILVA

**A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COMO FORMA DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO**

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

Orientador: Prof. Me. Alex Eckert

Aprovado (a) em 01 / 12 / 15

Banca Examinadora:

Presidente

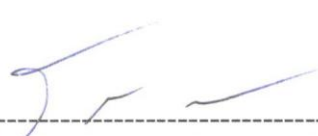


Prof. Me. Alex Eckert
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:



Prof. Me. Enio Casa
Universidade de Caxias do Sul - UCS



Prof. Me. Fernando Bertolla
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial a Márcia, Julinho, Leonardo e Néverton que muito contribuíram para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Me. Alex Eckert, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço ao proprietário das empresas que serviram de base para este trabalho, pela disponibilidade dos dados, à Rosane pelo fornecimento e auxílio na preparação das informações coletadas. Agradeço de forma especial, aos meus pais Márcia e Julinho, pelo amor, compreensão, apoio e dedicação, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho e por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas elas. Agradeço ao meu irmão Leonardo e ao Néverton pela colaboração e paciência neste período e pela cumplicidade de sempre.

*“Nada é certo nesse mundo,
exceto a morte e os impostos.”*

Benjamin Franklin

RESUMO

Os altos valores dos tributos acabam fazendo com que algumas empresas optem por alternativas não muito convenientes na sua composição societária. Alguns investidores preferem criar diversas empresas que entrem em um tipo de tributação menos onerosa, do que criar uma única empresa de maior faturamento. Mas optando por essa alternativa acabam ficando dependentes de terceiros, que são usados como sócios aparentes. Em virtude disso, este trabalho teve como objetivo encontrar o impacto financeiro para o investidor, através do Planejamento Tributário, no caso da transformação das empresas distintas Alfa e Beta em uma mesma empresa. O projeto define-se como um estudo de caso e também possui características de pesquisa documental, em relação aos objetivos é definido como pesquisa descritiva e a forma abordagem do problema é qualitativa. Os dados foram coletados junto ao setor contábil das empresas, sendo utilizados relatórios disponíveis no sistema contábil, esses dados foram organizados em planilhas do Excel e posteriormente analisados. Foi concluído do ponto de vista da economia tributária que não é viável para o investidor proceder com a fusão das empresas Alfa e Beta. A soma dos tributos de Alfa e Beta, se continuassem separadas e sendo tributadas pelo Simples Nacional, resulta em um valor muito menos oneroso do que depois da fusão, onde a nova empresa deve ser tributada pelo Lucro Presumido ou Real, o que torna o procedimento de fusão inviável para o investidor.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Reorganização Societária. Tributos. Regimes de Tributação. Fusão.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Ramos da Contabilidade.....	23
Figura 2 - Comparativo da carga tributária conforme Regime de Tributação.....	82

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Funções e Atividades da Gestão Tributária	24
Quadro 2 - Descrição das cinco espécies de tributo	27
Quadro 3 - Tributação do IRPJ com base no Lucro Presumido conforme a atividade da empresa	34
Quadro 4 - Base de cálculo da CSLL para empresas optantes pelo Lucro Presumido	35
Quadro 5 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio - empresa Alfa	49
Quadro 6 - Redução do ICMS na empresa Alfa	49
Quadro 7 - Substituição Tributária do ICMS na empresa Alfa.....	49
Quadro 8 - Simples Nacional apurado em 2014 na empresa Alfa.....	51
Quadro 9 - Diferencial de Alíquota de ICMS apurado em 2014 na empresa Alfa	52
Quadro 10 - FGTS apurado em 2014 na empresa Alfa.....	53
Quadro 11 - Total dos tributos apurado em 2014 na empresa Alfa.....	54
Quadro 12 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio - empresa Beta..	55
Quadro 13 - Redução do ICMS na empresa Beta.....	55
Quadro 14 - Substituição Tributária do ICMS na empresa Beta.....	56
Quadro 15 - Simples Nacional apurado em 2014 na empresa Beta	57
Quadro 16 - Diferencial de Alíquota de ICMS apurado em 2014 na empresa Beta ..	58
Quadro 17 - FGTS apurado em 2014 na empresa Beta	59
Quadro 18 - Total dos tributos apurado em 2014 na empresa Beta.....	59
Quadro 19 - Faturamento empresa Gama ano de 2013	60
Quadro 20 - Faturamento empresa Gama ano de 2014	62
Quadro 21 - INSS empresa Gama	63
Quadro 22 - FGTS empresa Gama	64
Quadro 23 - ICMS empresa Gama.....	65
Quadro 24 - ICMS a recolher empresa Gama.....	66
Quadro 25 - ICMS a recuperar empresa Gama	67
Quadro 26 - PIS empresa Gama – Lucro Presumido.....	68
Quadro 27 - COFINS empresa Gama – Lucro Presumido	69
Quadro 28 - IRPJ empresa Gama – Lucro Presumido.....	70
Quadro 29 - CSLL empresa Gama – Lucro Presumido.....	71
Quadro 30 - Total dos tributos – Lucro Presumido.....	72

Quadro 31 - PIS empresa Gama – Lucro Real.....	74
Quadro 32 - PIS a recolher empresa Gama.....	74
Quadro 33 - PIS a recuperar empresa Gama.....	75
Quadro 34 - COFINS empresa Gama – Lucro Real.....	76
Quadro 35 - COFINS a recolher empresa Gama	76
Quadro 36 - COFINS a recuperar empresa Gama.....	77
Quadro 37 - Apuração do Lucro Real ano de 2014.....	78
Quadro 38 - IRPJ empresa Gama – Lucro Real.....	79
Quadro 39 - CSLL empresa Gama – Lucro Real	80
Quadro 40 - Total dos tributos – Lucro Real	81

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	13
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES	16
1.4	OBJETIVOS	16
1.4.1	Objetivo geral	16
1.4.2	Objetivos específicos	16
1.5	METODOLOGIA.....	17
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1	CONTABILIDADE.....	20
2.1.1	Objetivo da Contabilidade.....	20
2.1.2	Objeto da Contabilidade.....	21
2.1.3	Breve histórico da Contabilidade	21
2.1.4	Principais ramos da Contabilidade	22
2.2	CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	23
2.2.1	Legislação Tributária	25
2.2.2	Tributo.....	25
2.2.3	Espécies de Tributos	26
2.3	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	27
2.3.1	Elisão Fiscal e Evasão Fiscal.....	29
2.4	REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	30
2.4.1	Simplex Nacional	31
2.4.2	Lucro Presumido.....	33
2.4.3	Lucro Real.....	35
2.5	REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA	37
2.5.1	Transformação	39
2.5.2	Cisão	40
2.5.3	Fusão	41
2.5.4	Incorporação	43

2.5.5	Procedimentos a serem observados nos processos de Reorganização Societária.....	46
3	ESTUDO DE CASO: A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA.....	48
3.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DAS EMPRESAS.....	48
3.1.1	Contextualização da empresa Alfa	48
3.1.1.1	Características da empresa Alfa.....	48
3.1.1.2	Aspectos Tributários da empresa Alfa.....	48
3.1.1.3	Coleta de dados da empresa Alfa	50
3.1.2	Contextualização da empresa Beta	54
3.1.2.1	Características da empresa Beta	54
3.1.2.2	Aspectos Tributários da empresa Beta.....	55
3.1.2.3	Coleta de dados da empresa Beta	56
3.2	CÁLCULOS TRIBUTÁRIOS APÓS REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA	60
3.2.1	Simulação de faturamento da empresa Gama no ano de 2013.....	60
3.2.2	Simplex Nacional	61
3.2.3	Lucro Presumido.....	61
3.2.3.1	Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS)	62
3.2.3.2	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).....	63
3.2.3.3	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	64
3.2.3.4	Programa de Integração Social (PIS)	68
3.2.3.5	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	68
3.2.3.6	Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).....	69
3.2.3.7	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	70
3.2.3.8	Total dos tributos pelo Lucro Presumido da empresa Gama.....	71
3.2.4	Lucro Real.....	72
3.2.4.1	Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS)	72
3.2.4.2	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).....	73
3.2.4.3	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	73
3.2.4.4	Programa de Integração Social (PIS)	73
3.2.4.5	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	75
3.2.4.6	Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).....	77
3.2.4.7	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	80
3.2.4.8	Total dos tributos pelo Lucro Real da empresa Gama	80

3.2.5	Considerações Finais	81
4	CONCLUSÃO	84
	REFERÊNCIAS.....	87

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Os altos valores dos tributos acabam fazendo com que algumas empresas optem pela informalidade ou em muitos casos por alternativas não muito convenientes na sua composição societária. Alguns investidores preferem criar diversas empresas que entrem em um tipo de tributação menos onerosa, como é o caso do Simples Nacional, do que criar apenas uma empresa com maior faturamento. Mas optando por essa alternativa acabam ficando dependentes de terceiros, que são usados como sócios aparentes.

Foi noticiado por O Globo em 10 de março de 2015 que o Brasil é um dos países com a mais alta carga tributária, de acordo com o site:

Um relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) mostra que o Brasil é o país da América Latina que tem a maior carga tributária: 35,7% do Produto Interno Bruto (PIB) em valores de 2013. A taxa é maior que a média dos 20 países América Latina e do Caribe (21,3%) e também supera a dos membros da OCDE (34,1%).O relatório abrange o período de 1990 a 2013 (O GLOBO, 2015).

Por causa desta alta carga tributária do país, algumas empresas acabam recorrendo a formas de burlar o sistema a fim de reduzir sua carga tributária, para que sejam viáveis financeiramente aos seus investidores.

De acordo com Amaral e Olenike (2004), a política fiscal imposta pelo governo, acaba produzindo um resultado inverso ao desejado, pois em vez de ampliar o desenvolvimento, passa a contribuir para a estagnação econômica, já que as empresas, para fugir da situação, acabam desenvolvendo suas atividades no mercado informal.

Visando acabar com este problema, o projeto em questão propõe a Reorganização Societária, a fim de formar uma única corporação com estas diversas empresas de um mesmo investidor.

Para saber se essa Reorganização Societária é viável ou não entra o Planejamento Tributário. Segundo Fabretti (2014) Planejamento Tributário é o estudo feito antes da realização do fato administrativo, pesquisando seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas.

Neste projeto o Planejamento Tributário terá o objetivo de fornecer dados para o investidor analisar se essa Reorganização será viável e o impacto financeiro por ela causado.

Este estudo, sob o ponto de vista acadêmico/científico, pode servir como material de estudo para outros acadêmicos, para o desenvolvimento de novas pesquisas correlacionadas a este tema e de base para estudos que desenvolverem o tema em questão.

Já sob o ponto de vista profissional pode ser importante para empresários, administradores, contadores e advogados especializados na área tributária. Servirá para os empresários que buscam uma forma de reorganizar societariamente suas empresas, obtendo conhecimento para saber por onde iniciar essa mudança. Aos profissionais da área contábil e jurídica, a fim de esclarecer dúvidas de como proceder quando o assunto é o tema desta pesquisa.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Um dos principais objetivos da Contabilidade é a tomada de decisões. Segundo Barker (2012), a Contabilidade é um sistema de medição que mede tanto a atividade financeira quanto a econômica. A informação que a Contabilidade produz é fundamental para decidir uma série de fatores dentro das empresas.

A Contabilidade é dividida em diversas áreas, cada qual com sua importância e peculiaridades. Uma área dentro da Contabilidade que é essencial na tomada de decisões é a Contabilidade Tributária. Para Oliveira (2013, p.05) “a Contabilidade Tributária tem como uma de suas funções o uso de regras e princípios próprios para interpretar e aplicar as normas legais provenientes da legislação tributária e apurar rigorosamente os proventos que devem ser tributados das empresas”.

Sendo assim, é possível trabalhar baseando-se nas informações geradas pela Contabilidade Tributária, a fim de diminuir a carga tributária das empresas, com o intuito de eliminar, reduzir ou adiar o pagamento dos tributos, mas de forma lícita. Esse tipo de serviço podemos chamar de Planejamento Tributário. A Contabilidade Tributária serve como suporte para um bom Planejamento Tributário.

São muitas as questões que vão surgindo dentro das empresas das quais passam a existir a necessidade de um Planejamento Tributário, dentre elas está a

Reorganização Societária.

A Reorganização Societária, no caso deste projeto surge da necessidade de organizar a situação de algumas empresas que estão agindo de forma não conveniente em sua composição societária, pois a princípio não conseguem arcar com a carga tributária imposta a elas se estivessem organizadas da forma adequada e acabam recorrendo à alternativas não muito convenientes na sua composição societária para conseguir diminuir a carga tributária. Esta questão ocorre devido à alta carga tributária do país, onde o contribuinte vive um grande dilema entre o dever de pagar seus impostos e a criatividade para fugir deles e diversas vezes optam pela segunda opção.

O idealizador deste projeto observou no seu local de trabalho que os investidores estão recorrendo à uma forma incorreta de composição societária nos seus empreendimentos, criando empresas com sócios aparentes com o intuito de reduzir o recolhimento dos tributos. Desta observação surge a motivação em poder contribuir com estas corporações, tentando encontrar uma solução que seja viável para organizar estas empresas, pois assim as informações geradas pela Contabilidade serão mais corretas e úteis aos administradores. O objetivo é encontrar uma solução onde estas empresas não dependam mais destes sócios aparentes e seus investidores tenham liberdade societária, sem que haja um grande prejuízo financeiro. Para isso esse projeto realizará um Planejamento Tributário levando em consideração uma Reorganização Societária.

Ao analisar o novo Planejamento Tributário e a nova forma de constituição dessas empresas será possível verificar o impacto financeiro causado por essas mudanças e verificar se será viável para o investidor arcar e prosseguir com elas.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Qual é o impacto financeiro à luz do Planejamento Tributário no caso da transformação das empresas distintas Alfa e Beta em uma única empresa?

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, também considerou a necessidade de produzir informações que aponte o impacto financeiro que o investidor enfrentará. Considerando que, de nada adiantaria ser feito o processo de Reorganização Societária se o investidor não souber se o impacto financeiro causado será viável para a realidade das empresas em questão. Vale ressaltar que as empresas estudadas são ambas tributadas pelo

Simples Nacional.

1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

Há uma grande probabilidade de o Planejamento Tributário mostrar que a Reorganização Societária será viável, porém mais onerosa para o investidor, mas também pode mostrar que a mesma não será viável. Também existe uma pequena chance de do Planejamento Tributário mostrar que a Reorganização Societária será viável e mais econômica.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

Encontrar o impacto financeiro para o investidor, através do Planejamento Tributário, no caso da transformação das empresas distintas Alfa e Beta em uma mesma empresa.

1.4.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado ao Planejamento Tributário e Reorganização Societária.
- Pesquisar a legislação necessária a fim de escolher uma forma adequada de Reorganização Societária.
- Coletar dados das empresas a serem estudadas.
- Fazer o Planejamento Tributário dessas empresas através de cálculos e planilhas.
- Definir a forma de tributação menos onerosa para o investidor e que ao mesmo tempo alcance o objetivo do projeto.
- Analisar o impacto financeiro causado, para definir se haverá a viabilidade de colocar o estudo em prática.

1.5 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos técnicos o presente projeto define-se como um estudo de caso. De acordo com Gil (2010) o estudo de caso resume-se no aprofundamento do estudo de uma ou poucas questões, permitindo seu amplo e particularizado conhecimento.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Vergara (2014, p. 44) define o estudo de caso sendo “o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país”. Para ela o estudo de caso busca aprofundar e detalhar. Pode ser realizado em campo, ou não e faz uso de procedimentos diferentes para a coleta de dados.

Yin (2015) salienta que independente do campo de interesse, a necessidade diferenciada da pesquisa de estudo de caso nasce da vontade de compreender fenômenos sociais complicados, ou seja, um estudo de caso aceita que os pesquisadores foquem em um caso específico e detenham um ponto de vista holístico e da realidade.

As questões abordadas neste projeto são bem específicas e demandam uma necessidade diferenciada além de exigirem uma definição ampla e profunda. O estudo de caso permite focar nessas necessidades específicas, por isso é o procedimento mais adequado para este projeto.

Ainda em relação aos procedimentos técnicos o projeto também possui características de pesquisa documental. Para Gil (2010) a pesquisa documental aproveita-se de documentos preparados com objetivos variados, por exemplo, assentamento, autorização, comunicação. Para ele é considerada fonte documental, o material consultado que é interno à empresa. Ainda segundo Gil, a pesquisa documental é empregada em praticamente todas as ciências sociais e são utilizados dados que já existem.

Do mesmo modo, Vergara (2014) afirma que a pesquisa documental é aquela feita em documentos arquivados no interior de órgãos públicos e privados, ou com pessoas. A pesquisa documental é bastante adequada para o desenvolvimento deste estudo pois, será necessário fazer uso de documentos internos das empresas envolvidas.

Já em relação aos objetivos, a pesquisa em questão define-se como pesquisa descritiva. Gil (2010) expõe que as pesquisas descritivas tem como

finalidade a definição das particularidades de uma certa população. Segundo ele, essas pesquisas podem ser preparadas também com o objetivo de identificar prováveis relações entre variáveis.

Para Vergara (2014) a pesquisa descritiva não tem obrigação de esclarecer os fenômenos que expõe, mesmo que sirva de baseamento para tal explicação.

Esse estudo é caracterizado como descritivo pois faz uso de diversas informações que não serão necessariamente explicadas mas servirão de base para desenvolver o estudo em questão.

A forma de abordagem do problema deste estudo é predominantemente qualitativa. Para Diehl e Tatim (2004) a pesquisa qualitativa narra a complexidade de um certo problema e a interação de determinadas variáveis, compreende e qualifica os processos vividos por grupos sociais, colabora no processo de transformação desses grupos e permite, com maior profundidade, o entendimento das peculiaridades da conduta dos indivíduos.

Creswell (2010, p. 206) avalia que a pesquisa qualitativa “emprega diferentes concepções filosóficas; estratégias de investigação; e métodos de coleta, análise e interpretação dos dados”. Para ele os processos qualitativos fundamentam-se em dados de texto e imagem, apresenta orientações particulares na análise dos dados e se aproveitam de diversas táticas de averiguação.

Este projeto é predominantemente qualitativo pois embora, irá analisar indicadores e numerários, a análise dos mesmos contribuirá para a mudança comportamental e de conduta na entidade estudada.

Para os procedimentos de coleta e análise dos dados inicialmente será feita a escolha das empresas para o desenvolvimento do projeto. Após a escolha realizada será solicitado a autorização dos sócios para a realização do projeto. Com a autorização em mãos, será requerido ao contador responsável os documentos necessários para um estudo prévio das empresas.

Com base nas informações coletadas, será feito um breve estudo com intuito de definir uma forma adequada de Reorganização Societária para essas empresas. Posteriormente será realizado um Planejamento Tributário a fim de escolher a melhor forma de tributação, que não será necessariamente a menos onerosa e sim a que compactue com a nova reorganização e novos objetivos da empresa. Por fim serão apresentados esses dados aos sócios e serão sugeridas as melhorias necessárias.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo do projeto é exposta a contextualização do estudo, bem como o tema e problema da pesquisa, as hipóteses ou proposições, os objetivos, e a metodologia da pesquisa.

Adiante, no segundo capítulo, é apresentado o referencial teórico pertinente ao tema da pesquisa, que aborda a Contabilidade, Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário, Regimes de Tributação e Reorganização Societária.

No terceiro capítulo apresenta-se o estudo de caso sobre a Reorganização Societária como forma de Planejamento Tributário. É abordada uma breve contextualização sobre as empresas, a coleta de dados e os cálculos referentes ao Planejamento Tributário projetado conforme essa nova forma de reorganização.

Por fim, no quarto capítulo, é exposta a conclusão do estudo, sendo apresentados os resultados encontrados na pesquisa, em relação aos objetivos inicialmente propostos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE

São diversas as definições para Contabilidade. De acordo com Quintana (2014) desde que a Contabilidade surgiu ela é tratada como ciência, arte ou técnica, dependendo do autor e do conhecimento que este possui.

Para Ribeiro (2013) a Contabilidade é uma ciência social que tem como objeto o patrimônio das empresas, seu objetivo principal é controlar o patrimônio das empresas.

Já para Gouveia¹ (1984, apud Quintana, 2014), a Contabilidade é a arte de registrar todas as operações de uma empresa que possam ser expressadas em moeda, e é também a arte de notificar de que forma essas transações refletem na situação econômica ou financeira desta empresa.

Marion (2009) resume que a Contabilidade é a ferramenta que fornece o maior número de dados úteis para a tomada de decisão, apesar de que com o passar do tempo o governo começou a fazer uso dela para a arrecadação de impostos e com isso a tornar obrigatória para as empresas, o seu foco principal sempre foi e sempre será a tomada de decisão.

2.1.1 Objetivo da Contabilidade

Para Padoveze (2014) o objetivo da Contabilidade é o controle do patrimônio, esse controle é feito através da reunião e processamento dos dados originados dos fatos que alteram esse patrimônio.

De forma semelhante Ribeiro (2013) define que objetivo da Contabilidade é conceder estudo, controle e apuração de resultados perante os fatos decorrentes da administração do patrimônio das empresas.

Iudícibus, Marion e Faria (2009) afirmam que o objetivo da Contabilidade é gerar informação elaborada de caráter econômico, financeiro e secundariamente físico aos usuários internos e externos da entidade em questão.

¹ GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade básica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1984.

2.1.2 Objeto da Contabilidade

Neste conceito há praticamente uma unanimidade, onde a maioria dos autores afirmam que o objeto da Contabilidade é o patrimônio.

Para Ribeiro (2013, p. 3) “o objeto da Contabilidade é o Patrimônio das entidades econômico-administrativas”.

Chagas (2010, p. 1) afirma que “o objeto da Contabilidade, ou seja, a matéria de que se ela ocupa é o patrimônio, ela o estuda, analisa-o e o controla, registrando, por meio de demonstrações contábeis, todas as ocorrências econômicas nele verificadas”.

2.1.3 Breve histórico da Contabilidade

De acordo com Moura (2013) a origem da Contabilidade como meio de controle das operações econômicas é muito antiga. A Contabilidade se consolidou como ciência por causa do método das partidas dobradas, no final do século XV.

Ainda segundo o mesmo autor, este método é fundamentado na relação débito e crédito, foi divulgado pela primeira vez no livro sobre geometria e aritmética lançado em 1494, pelo frei Luca Pacioli, na cidade de Veneza.

Já para Padoveze (2014) não foi o frei Luca Pacioli o que criou o método das partidas dobradas, segundo ele o frei apenas expôs um método que já estava sendo usado na Itália, desde o século anterior. Para este mesmo autor a obra de Pacioli foi muito importante por reconhecer o método como o adequado para a escrituração, além de sistematizar o conhecimento para o domínio e registro do patrimônio.

Ainda conforme Padoveze (2014) registros mostram que a Contabilidade surgiu praticamente junto com a civilização, por causa da necessidade do homem de controlar seus bens. Segundo ele há provas de registros contábeis já nas civilizações antigas, como hebreus e assírios.

A Contabilidade começa a ascender a partir da era comercial, como destaca Padoveze:

A era comercial da civilização foi um momento importante para dar à Ciência Contábil a relevância cabível como uma ciência fundamental para a humanidade e imprescindível para regulamentar as relações da sociedade. A Revolução Industrial, sistematizando o artesanato, deu os elementos para tornar definitivamente a Ciência Contábil como a Ciência do Controle do

Patrimônio, incorporando definitivamente o conceito do uso da contabilidade de custos, que, posteriormente, ao final do século XIX e início do século XX, evoluiu para os conceitos de contabilidade gerencial. (PADOVEZE, 2014, p. 15).

2.1.4 Principais ramos da Contabilidade

Segundo Athar (2005) a Contabilidade pode ser dividida em dois ramos: a Contabilidade geral e a aplicada. Para ele a Contabilidade geral trata dos preceitos, regras e desempenhos que se aplicam às empresas gerais, e a Contabilidade aplicada, utiliza esses quesitos em empresas específicas. Assim surge a Contabilidade aplicada a cada empresa específica, por exemplo: industriais, públicas, de seguros, etc. Mesmo que o mecanismo contábil seja o mesmo, o tratamento dado varia conforme sua área de especialização.

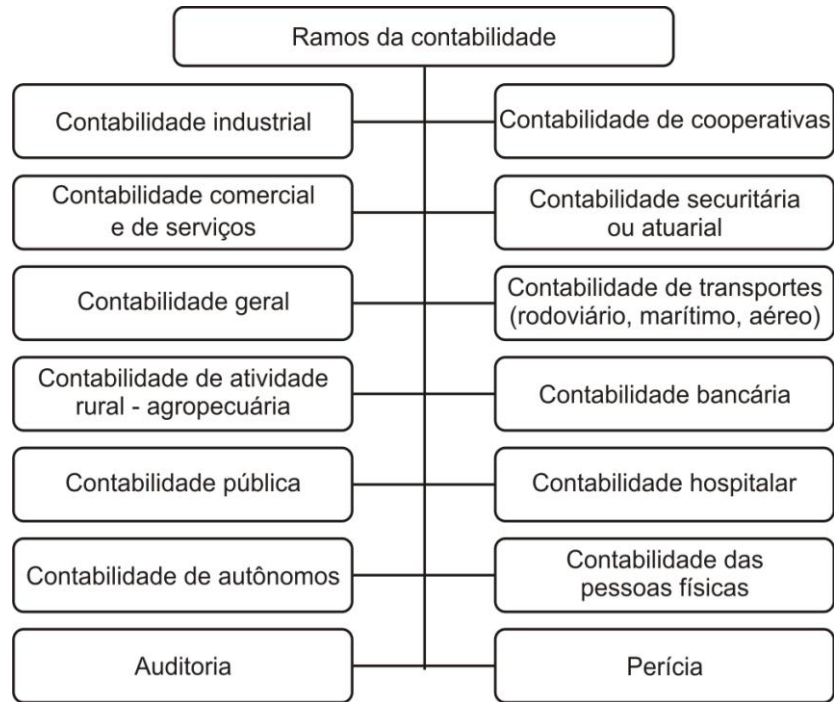
Quando falamos nos ramos da Contabilidade por área de atuação podemos observar segundo Padoveze (2014) que as funções da Contabilidade podem ser agrupadas em quatro ramos de atuação:

- Contabilidade Financeira e Gerencial;
- Auditoria;
- Perícia;
- Administração financeira e de investimentos.

Para esse mesmo autor, a área da Contabilidade Financeira e Gerencial tem como referência a função máxima de Controladoria, para ele o controller representa o profissional que exerce um conjunto completo da Contabilidade financeira, tributária e gerencial.

De acordo com Eckert (2011), o estudo da Contabilidade pode se focalizar entre outros, nos seguintes ramos:

Figura 1 - Ramos da Contabilidade



Fonte: Eckert (2011, p. 24).

Para ele a Contabilidade pode ser estudada para todos os tipos de empresas e administrada em variados ramos de atividade, mesmo assim não é assunto independente, pois mesmo que o ramo de atividade mude, o objeto continua o mesmo: o patrimônio. Ainda de acordo com o mesmo autor, a ramificação tem por objetivo a lapidação das técnicas aplicadas a cada ramo diferente.

2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para Oliveira et al. (2014), a Contabilidade Tributária é o ramo da Contabilidade que analisa a teoria e a prática dos princípios e normas da Legislação Tributária, e é responsável pela administração dos tributos.

O quadro a seguir mostra as funções e atividades da Gestão Tributária de acordo com Oliveira et al. (2014):

Quadro 1 - Funções e Atividades da Gestão Tributária

Escrituração e controle	Orientação	Planejamento tributário
<p>Escrituração fiscal das atividades do dia a dia da empresa e dos livros fiscais.</p> <p>Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar.</p> <p>Controle sobre os prazos para os recolhimentos.</p> <p>Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios de contabilidade.</p> <p>Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de tributos e de impostos.</p> <p>Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, centro de distribuição, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando padronizar procedimentos.</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos e contribuições não cumulativos (ICMS, IPI, PIS e Cofins); • todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos tributos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa; • todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável.

Fonte: Oliveira et al. (2014, p. 20).

De acordo com Fabretti (2014), a Contabilidade Tributária é definida como sendo o campo da Contabilidade que tem como finalidade utilizar no dia a dia os fundamentos e normas essenciais da Contabilidade e da Legislação Tributária.

Podemos ainda apontar o objeto da Contabilidade Tributária, que segundo Fabretti:

O objeto da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil às exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro, determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual (FABRETTI, 2014, p. 8).

Segundo o mesmo raciocínio Luz (2014), diz que a Contabilidade Tributária é a combinação entre a Legislação Contábil Societária e a Legislação Tributária.

2.2.1 Legislação Tributária

Uma ótima definição para a Legislação Tributária é conceito dado pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) em seu art. 96: “Art. 96. A expressão Legislação Tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (BRASIL, 1966).

Fabretti (2014) ainda complementa:

“Versem no todo ou em parte...” Ou seja, fica claro que há leis que tratam exclusivamente de tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, mas também há leis que, embora tratem de outras matérias (financeiras, econômicas, trabalhistas, comerciais etc.), versam em parte sobre tributos e respectivas relações jurídicas (FABRETTI, 2014, p. 7).

O problema é que a Legislação Tributária brasileira além de contraditória está em constante mudança e isso acaba provocando confusão e insegurança no contribuinte, Fabretti e Fabretti (2014) expressa bem essa questão:

A verdade é que as alterações na legislação tributária são feitas quase que semanalmente, de forma torrencial, com uso e abuso da edição e reedição de medidas provisórias (reedição que não é autorizada pela CF – art. 62), uso e abuso esse que foi tolerado, de forma inexplicável, pelo Legislativo e pelo Judiciário. Felizmente, a EC no 32 limitou a edição da medida provisória, que deve ser convertida em lei em 60 dias, prazo esse prorrogado uma única vez, por mais 60 dias (FABRETTI; FABRETTI, 2014, p. 136).

Seguindo essa mesma linha de pensamento Young (2005) alega que o fato de o Fisco possuir muitas artimanhas de controle sobre o contribuinte acaba gerando uma insegurança jurídica no mesmo, fazendo com que seja fundamental um Planejamento Tributário e Societário, não somente para que a empresa possa escolher o melhor para si, mas principalmente para não cometer erros em consequência do excesso da legislação do nosso país.

2.2.2 Tributo

Pode-se encontrar a conceituação de tributo no art. 3º do Código Tributário Nacional: “Art. 3o Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou

cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Para esclarecer melhor pode-se definir:

- Prestação pecuniária: Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010, p.46) “Prestação é uma contribuição a que alguém está obrigado. Pecuniária significa que é representada por dinheiro. Assim, tributo é uma obrigação em dinheiro”;

- Compulsória: Para Oliveira et al. (2014, p. 5) “obrigação independente da vontade do contribuinte”;

- Que não constitua sanção de ato ilícito: Ainda conforme Oliveira et al. (2014, p. 5) “as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei”;

- Instituída em lei: De acordo com Fabretti, Fabretti (2014, p.37) “os tributos só podem ser instituídos ou aumentados por meio da lei válida e eficaz, de acordo com o princípio da legalidade (art. 150, I, da CF)”;

- Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: Conforme Rezende, Pereira e Alencar (2010, p.47) “Para efetuar a cobrança de tributos, a administração pública deverá agir na forma e nos limites fixados em lei”.

Também é importante termos conhecimento do art. 4º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) que diz:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação (BRASIL, 1966).

Para Fabretti (2014) podemos concluir a partir deste, que tributo é gênero e as espécies são os impostos, as taxas e as contribuições.

2.2.3 Espécies de Tributos

Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010), os tributos podem ser classificados por espécie, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Essa classificação ocorre pela

observância da vinculação ou não vinculação do valor recolhido pelo Estado e também da classe da operação vinculada ou aplicação dos recursos.

Quadro 2 - Descrição das cinco espécies de tributo

Tributo	Vinculação	Contraprestação
Imposto	Não	–
Taxa	Sim	Exercício regular do poder de polícia. Utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível.
Contribuição de Melhoria	Sim	Valorização de imóveis decorrente de obra pública.
Contribuições Sociais	Em parte	Contribuições de intervenção no domínio econômico – financiar a própria atividade interventiva. Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas – vinculadas a entidades representativas de atividades profissionais. Contribuições de seguridade social – destinadas a financiar a seguridade social.
Empréstimos Compulsórios	Sim	Custeio de despesas extraordinárias da União, decorrentes de calamidade pública, guerra ou iminência de guerra. Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Fonte: Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 49).

De forma semelhante para Fabretti e Fabretti (2014) os tributos são classificados em duas espécies: não vinculados (impostos) e vinculados (taxas e contribuições de melhorias).

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De acordo com Oliveira et al. (2014) o Planejamento Tributário é uma forma legal de diminuir os encargos fiscais, que demanda alto grau de conhecimento técnico dos responsáveis pelas decisões da empresa. É um estudo prévio à efetivação dos fatos administrativos, efeitos fiscais, jurídicos e econômicos de uma decisão específica, com o intuito de descobrir a alternativa lícita menos custosa para a empresa.

De forma semelhante o tributarista Nilton Latorraca expõe:

Costuma-se denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal (LATORRACA, 2000, p. 37).

Já para Gubert² (2003 apud Young 2005) o Planejamento Tributário não é realizado apenas preventivamente, ele define como: “o Planejamento Tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois do episódio do fato gerador, destinadas a reduzir, limitar, transferir ou postergar legal e licitamente os ônus dos tributos”.

Discordando de todos anteriores, para Greco³ (2004 apud Young 2005) o Planejamento Tributário não deve ser usado como mecanismo de redução dos tributos, fazendo do mesmo um diferencial na concorrência empresarial. Segundo ele “planejamento é a atividade exercida pelo contribuinte, enquanto elisão é o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtido pelo planejamento”.

Pode-se entender o Planejamento Tributário como um direito, mas também como um dever, conforme o artigo 153 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976), “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”. (BRASIL, 1976).

Oliveira (2009) ao comparar estudos de caso e as opções de Planejamento Tributário encontradas na legislação fiscal do Brasil com a dos EUA, notou que os EUA oferecem mais opções ao contribuinte, o que colabora para a menor carga tributária americana.

Neste mesmo estudo Oliveira (2009), avalia a opinião dos entrevistados perante a ligação entre Planejamento Tributário e sonegação fiscal e destaca que 43% dos entrevistados creem que realmente há uma ligação. Segundo ele, isso se deve ao fato que as grandes empresas brasileiras fazem investimentos em

² GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. Planejamento Tributário: análise jurídica e ética. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2003. p.33.

³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11.

Planejamento Tributário, e também ao fato que a alta tributação faz com que o Planejamento Tributário se torne essencial para a sobrevivência das empresas.

2.3.1 Elisão Fiscal e Evasão Fiscal

Segundo Huck (1997), há um conflito constante entre o dever de pagar os impostos e a criatividade do contribuinte para fugir deles, este conflito surge no momento em que a contribuição deixou de ser um ato voluntário e passou a ser uma obrigação. Desde então o contribuinte vem tentando achar formas de escapar ou reduzir o impacto dos tributos sobre o seu patrimônio.

De acordo com Andrade Filho (2009, p. 9) a elisão fiscal segue a mesma linha do Planejamento Tributário e solicita o conhecimento adequado do direito e dos negócios e, não se reduz apenas à descoberta de lacunas existentes na lei. Nas palavras dele a elisão fiscal “é atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária”.

Com uma ideia bastante parecida Fabretti (2014) define que a elisão fiscal é a economia tributária que resulta da implantação da alternativa legal menos onerosa ou de brecha da lei que permita realizar essa operação menos onerosa, sem contradizer a lei, por essa questão a elisão fiscal é legal.

De forma semelhante, para Oliveira et al. (2014) a elisão fiscal é um recurso utilizado pelo contribuinte para a redução dos tributos, apelando para uma ação ou negócio jurídico, que seja lícito e aceito pela lei brasileira. Segundo eles, a elisão fiscal é um método legalmente permitido, que pode colaborar para reduzir a carga tributária.

Já a evasão fiscal é o contrário de elisão, conforme Fabretti (2014) a evasão fiscal consiste em atividade adversa à lei, na maioria das vezes é praticada depois da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com o objetivo de diminuí-la ou escondê-la.

Com a opinião bastante parecida Oliveira et al. (2014) dizem que a evasão fiscal, é o procedimento em que se emprega meios ilegais na busca de descaracterizar o fato gerador do tributo. Ainda segundo os mesmos, na evasão fiscal, o contribuinte procura antes ou após da obediência a uma hipótese tributária adversa, uma maneira de mascarar sua conduta de forma fraudulenta.

Young (2005) entende por evasão fiscal, o negócio jurídico realizado de forma fraudulenta, com a intenção de enganar o Fisco, tendo em vista o não pagamento da obrigação tributária, ou pagando com menor tributo, entretanto, de forma desonesta.

Esclarecendo a diferença entre elisão e evasão Oliveira et al. (2014) explicam:

A distinção entre evasão e elisão está no momento em que se pratica o ato ou omissão. Se o ato é praticado posteriormente à ocorrência do fato gerador, caracteriza-se uma evasão fiscal. Entretanto, se o ato ou omissão é praticado anteriormente à ocorrência do fato gerador, está-se perante elisão ou planejamento tributário. A distinção entre fraude e elisão é o caráter lícito ou ilícito dos atos praticados. Na fraude à lei, existe ato ilícito violador de bem ético fundamental previsto em norma (OLIVEIRA et al., 2014, p. 25).

Um estudo realizado nos Estados Unidos revela que fatores culturais influenciam muito para a prática da evasão fiscal, conforme Debacker, Heim e Tran (2012), no estudo em questão são achadas evidências de que empresas com proprietários de países onde a corrupção é mais elevada tendem a fugir mais dos impostos nos EUA. Segundo eles este efeito é maior para pequenas empresas e diminui à medida que o tamanho da empresa aumenta.

Em outro estudo realizado na Grécia, Kaplanoglou e Rapanos (2015) observaram que o poder do governo não influencia no cumprimento das obrigações pelo contribuinte, o que realmente interfere é a confiança que o contribuinte tem no governo e nas autoridades fiscais, foi notado que o alto índice de confiança aumenta o cumprimento voluntário das obrigações fiscais e o baixo índice de confiança resulta em um baixo cumprimento voluntário das obrigações. Isto indica que, em condições de alta confiança, o poder das autoridades é entendido como real, enquanto em condições de pouca confiança, o mesmo poder é compreendido como repressão, produz atitudes negativas e conseqüentemente aumenta a evasão fiscal.

2.4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Oliveira (2013) revela que uma importante questão surge no começo de cada ano: as pessoas jurídicas que não possuem nenhum impedimento para optar por um regime de tributação devem optar por um, para o recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Segundo ele, é dada preferência maior ao regime de

tributação com maior facilidade de cálculo, pois além de ser mais simples, acaba reduzindo o valor gasto com serviços de escritórios de Contabilidade. Essa decisão acaba distorcendo as análises mais específicas para fins de Planejamento Tributário.

Ainda segundo o mesmo autor a escolha do regime de tributação deve estar fundamentada na margem de lucro da empresa antes do IRPJ e da CSLL, adquirida nas demonstrações contábeis do período anterior e em sua projeção até o fim do ano.

2.4.1 Simples Nacional

Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) Simples Nacional é a denominação dada ao tratamento tributário para microempresas e empresas de pequeno porte estabelecido pela Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas (Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006).

Para Santos e Veiga (2014):

O Simples Nacional consiste em um regime tributário diferenciado, simplificado, com benefícios, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte, desde 1º/7/2007, alterada pelas Leis Complementares nos 127/2007, 128/2008, 133/2009 e 139/2011 (SANTOS; VEIGA, 2014, p.153).

De acordo com Ludícibus e Marion (2010), o Simples Nacional foi criado com intuito de descomplicar um pouco a sistemática tributária brasileira para as micro e pequenas empresas, que contribuem mais de 50% dos postos de trabalho do país.

Para se enquadrar no Simples Nacional a empresa deve ser obrigatoriamente microempresa ou empresa de pequeno porte. De acordo com Crepaldi (2013):

Segundo a Lei Complementar no 123/06 e alterações, consideram-se microempresas (ME) ou empresas de pequeno porte (EPP) a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406/2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00;

II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00. Para fins do

disposto, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (CREPALDI, 2013, p. 247), com base na Lei Complementar nº 123/06 e alterações.

Conforme o art. 17 da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas (Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006) além da ressalva do faturamento, não podem optar pelo Simples Nacional as empresas que:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO)

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - Revogado;

3 - Revogado;

4 - cervejas sem álcool;

XI - Revogado;

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - Revogado;

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível (BRASIL, 2006).

De acordo com os mesmos autores, Santos e Veiga (2014) os tributos compreendidos pelo Simples Nacional são: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, CPP, ICMS e ISSqn. Ainda de acordo com Santos e Veiga (2014) o Simples Nacional permite fazer um recolhimento único mensal que equivale de 4% a 18% da receita bruta mensal. O percentual é baseado na receita bruta dos últimos 12 meses, excluindo-se o mês de apuração.

2.4.2 Lucro Presumido

Para Oliveira et al. (2014) ao introduzir a forma de tributação do Lucro Presumido, a legislação buscou facilitar a burocracia de algumas empresas de menor porte e menor condição estrutural e que o pagamento do imposto presumido atende o tesouro nacional.

Ainda segundo os mesmos autores o Lucro Presumido é um formato simplificado de apuração da base de cálculo dos tributos como Imposto de Renda e Contribuição Social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados à tributação pelo Lucro Real.

De acordo com o art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 e atualizações, poderão optar pelo Lucro Presumido:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

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

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (BRASIL, 1998).

Segundo Santos e Veiga (2014) o Lucro Presumido é utilizado para o recolhimento de dois tributos trimestralmente: o Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Para Carneiro (2013, p. 440) “A alíquota de cada tributo (15% ou 25% de IRPJ e 9% da CSLL) incide sobre receitas com base em percentual de presunção variável”.

De acordo com Santos e Veiga (2014), os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta para o IRPJ, são discriminados no quadro a seguir, conforme o RIR/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), art. 223:

Quadro 3 - Tributação do IRPJ com base no Lucro Presumido conforme a atividade da empresa

Atividades	Percentuais (%)
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8,0
Revenda de combustíveis	1,6
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16,0
Serviços de transporte de cargas	8,0
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0
Serviços hospitalares	8,0
Intermediação de negócios	32,0
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32,0

Fonte: Santos e Veiga (2014, p. 156), com base no RIR/199, art.223.

Ainda em relação ao IRPJ, conforme o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e atualizações “§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento”.

Quadro 4 - Base de cálculo da CSLL para empresas optantes pelo Lucro Presumido

Atividades	Percentuais (%)
Atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte.	12
Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte; Intermediação de negócios; Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.	32

Fonte: Lei nº 9.249/1995 e atualizações.

Para Santos e Veiga (2014) além dessas, ressalta-se ainda a necessidade de recolhimento do PIS e COFINS, pela modalidade de cumulatividade tributária, de acordo com o tipo de empresa. Há, também, segundo eles, encargos sociais e outros tributos.

2.4.3 Lucro Real

Conforme Oliveira et al. (2014) o Lucro Real é aquele verdadeiramente apurado pela Contabilidade, baseado na escrituração contábil fiscal completa, com rígida observação aos princípios contábeis e normas fiscais e comerciais, ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas pela legislação do Imposto de Renda.

Segundo ele, o Lucro Real pode ser apurado trimestralmente ou anualmente:

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pela apuração do lucro real anual, alternativamente à apuração em cada trimestre. No entanto, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados todos os meses.

Nessas circunstâncias, de opção as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real devem efetuar os recolhimentos mensais com base em estimativas, e não pode mudar a base de tributação pelo lucro presumido durante o exercício (OLIVEIRA et al., 2014, p. 189).

Para Rezende, Pereira e Alencar (2010, p.133) “O Lucro Real é calculado a partir do lucro contábil apurado pela empresa e escriturado em seus livros contábeis, ajustado por adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IR”.

Santos e Veiga (2014, p.156) definem como adição, exclusão e compensação:

Adições:

- os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

Exclusões:

- os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

Compensações:

- conforme opção do contribuinte, os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores. Deve-se observar o limite máximo de 30% do lucro líquido (SANTOS; VEIGA, 2014, p.156).

Conforme o art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 e atualizações as pessoas jurídicas obrigadas à apuração pelo Lucro Real são:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos

creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (BRASIL, 1998).

Segundo Santos e Veiga (2014) qualquer pessoa jurídica pode optar pelo Lucro Real, porém algumas são obrigadas.

2.5 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

De acordo com Teixeira (2015), Reorganização Societária é o procedimento de mudança que as sociedades, durante sua trajetória, são forçadas a passar devido a dinâmica das atividades econômicas. Segundo ele, dentre os motivos das mudanças, podem ser citados: contratempo econômico; absorção de tecnologia; otimização na administração, na produção ou na venda dos produtos; Planejamento Tributário, entre outros.

De forma semelhante Negrão (2014), expõe que entre os benefícios das pessoas jurídicas está o direito de modificar sua estrutura essencial, podendo se reorganizar a qualquer hora, especialmente no que diz respeito à união ou separação patrimonial entre corporações, ou em relação à alteração do tipo social e à responsabilidade atribuída aos sócios.

Para Andrade Filho (2014),

A existência de uma sociedade empresaria personalizada é sustentada por estruturas jurídicas e operacionais. Estrutura jurídica é arcabouço de normas que regem a constituição e manutenção da sociedade e das relações entre os sócios e os que concorrem para o funcionamento da empresa. De outra parte, a estrutura operacional é formada pela empresa em marcha com afetação de recursos para geração de receitas e lucros. Ocorre que, com o passar do tempo, as estruturas jurídicas e operacionais adotadas podem deixar de atender aos interesses dos sócios e da própria empresa e demandem mudanças. As revisões, exceto as que incidem sobre a armadura operacional de pequena importância e as simples modificações do contrato social, podem vir a determinar a fundação de um novo arcabouço jurídico e operacional de sustentação da empresa. É nesse contexto que surgem as operações de transformação, cisão, fusão ou incorporação. (...) Enfim, as operações de reorganizações societárias visam a criação de eficiências ou sinergias, de caráter operacional, tecnológico, comercial e financeiro. Sinergia é, em geral, um ganho gerado por eliminação de redundâncias ou exploração mais racional e rentável de equipamentos e estruturas de criação e venda de bens e serviços. (...) Do ponto de vista tributário a aglutinação – ou separação – de empresas pode ser justificada por razões de caráter tributário, o que ocorre com maior

frequência nas operações realizadas entre pessoas ligadas (ANDRADE FILHO, 2014, p.774).

Conforme Venosa e Rodrigues (2012, p. 216) “durante sua atividade o empresário pode necessitar da prática de atos negociais para concorrer no mercado cada vez mais competitivo. Isso pode importar na alteração da estrutura da sociedade”. Portanto existem formas de Reorganização Societária que possibilitam ao empresário se adaptar melhor a essas exigências.

Segundo Viceconti e Neves (2013) devem ser levados em consideração os seguintes fatores, nos processos de Reorganização: a negociação entre as partes abrangidas nos processos; a assimilação das diferentes dificuldades e escolhas envolvidas; as operações e desenvolvimento da nova organização e a escolha quanto à melhor ou mais apropriada solução.

Para Silva et al. (2004) o principal motivo para a prática das Reorganizações Societárias é a possibilidade das empresas obterem benefícios tributários, com o objetivo de reduzir a carga tributária para manter a competitividade no mercado. Para que o procedimento de Reorganização Societária sirva de ferramenta ao Planejamento Tributário é indispensável que não ocorra simulação ou evasão fiscal.

Silva et al. (2004, p. 15) também constata que “as operações de reorganização societária são utilizadas pelas empresas como um instrumento para o planejamento tributário, especialmente através dos institutos da incorporação e da cisão, de forma isolada ou combinada”.

Em um estudo realizado, Strohmeier (2010), observa que as Reorganizações Societárias estão mostrando bastante importância no mundo empresarial. A competitividade e a promessa de ganhos tributários são fatores que contribuem para a reorganização. Ela ressalta que o Planejamento Tributário também está se tornando cada vez mais importante, principalmente como meio de redução de tributos e conseqüentemente maximização dos lucros.

Perante essas informações Strohmeier (2010), conclui que o uso adequado dos métodos de Reorganização Societária pode ser empregado como forma de Planejamento Tributário, é importante destacar que é necessário o acompanhamento de profissionais qualificados e que estejam atualizados com a legislação vigente. Ela ainda destaca que o contador é um profissional habilitado

para assessorar e participar dos processos de Planejamento Tributário e Reorganização Societária das empresas.

Oliveira (2009) observou que embora no Brasil haja um crescimento no número de operações de Reorganização Societária e recursos envolvidos, se comparado aos EUA, nota-se que o mercado norte-americano tem um número muito maior de Reorganizações Societárias e mobiliza muito mais recursos que o mercado brasileiro.

2.5.1 Transformação

Os artigos 220 a 222 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) fundamentam a transformação:

Art. 220. A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

Parágrafo único. A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade.

Art. 221. A transformação exige o consentimento unânime dos sócios ou acionistas, salvo se prevista no estatuto ou no contrato social, caso em que o sócio dissidente terá o direito de retirar-se da sociedade.

Parágrafo único. Os sócios podem renunciar, no contrato social, ao direito de retirada no caso de transformação em companhia.

Art. 222. A transformação não prejudicará, em caso algum, os direitos dos credores, que continuarão, até o pagamento integral dos seus créditos, com as mesmas garantias que o tipo anterior de sociedade lhes oferecia.

Parágrafo único. A falência da sociedade transformada somente produzirá efeitos em relação aos sócios que, no tipo anterior, a eles estariam sujeitos, se o pedirem os titulares de créditos anteriores à transformação, e somente a estes beneficiará (BRASIL, 1976).

Podemos esclarecer melhor pelo exemplo de Teixeira (2015, p. 325): “uma sociedade simples, de atividade intelectual desenvolvida pelos sócios, que, devido ao aumento da demanda pelos trabalhos desenvolvidos, necessita transformar-se em sociedade empresária”.

Conforme Venosa e Rodrigues (2012, p. 216) “A transformação é o meio pelo qual a sociedade modifica sua categoria, sem sofrer dissolução e, conseqüentemente, sem a necessidade de constituição de outra empresa”. Para eles na transformação, a sociedade modifica seu regime jurídico, desistindo do

adotado inicialmente para adotar uma nova composição legal, sendo assim, a transformação transforma a estrutura e as regras da sociedade.

Ainda segundo os mesmos autores o efeito da transformação é a adequação de sua estrutura às novas normas e a obrigatoriedade de modificação de seu contrato social ou estatuto.

2.5.2 Cisão

A cisão é conceituada no art. 229 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976):

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.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembleia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia.

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto (BRASIL, 1976).

Segundo Shingaki (1994), a companhia que absorve um pedaço do patrimônio da empresa cindida substitui esta nas obrigações e direitos, esta norma não tem validade para fins tributários, pois tem responsabilidade solidária pelos tributos todas as empresas envolvidas.

Para Andrade Filho (2014), existem dois tipos de cisão: a cisão parcial e a cisão total, na parcial a sociedade cindida permanece e na total ela desaparece.

Seguindo a mesma linha de pensamento Fabretti (2001) explica que na cisão total, a empresa cindida é eliminada, porém, a cisão pode ser parcial, se existir acordo entre acionistas ou sócios. Para ele, no caso de cisão parcial, a empresa cindida continua em operação com o mesmo nome social e com o patrimônio diminuído dos valores que foram transferidos para as outras sociedades envolvidas no procedimento de cisão.

Em um estudo de caso realizado para avaliar os aspectos da cisão, Shingaki (1994) conclui que em qualquer empresa, principalmente no Brasil onde a carga tributária é alta, é relevante considerar a cisão como fator determinante na concorrência dos mercados e na sobrevivência da empresa. Ele salienta que é importante o gestor considerar que existirá uma maior carga tributária, conforme a estratégia empregada para viabilizar uma cisão, neste caso é importante usar o Planejamento Tributário como forma de encontrar maneiras para reduzir esta carga tributária.

Young (2005) exemplifica a cisão como forma de Planejamento Tributário:

Uma empresa que possui em seu objeto social a atividade de processamento de dados e de assessoria em informática. Suponhamos que ela esteja enquadrada no lucro presumido. Sua carga tributária será uma. No entanto, se ela se desmembrar — cisão parcial, em que se mantenha no presumido a empresa cuja atividade seja de assessoria em informática e a nova empresa enquadra-se no SIMPLES federal, com a atividade de processamento de dados. Muito provável que elas pagarão uma carga tributária menor (YOUNG, 2005, p. 21).

Outro exemplo expresso por Teixeira (2015, p. 325): “uma sociedade simples, de atividade intelectual desenvolvida pelos sócios, que, devido ao aumento da demanda pelos trabalhos desenvolvidos, necessita transformar-se em sociedade empresária”.

2.5.3 Fusão

O art. 228 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) define fusão como: “Art. 228. 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).

Também é encontrado o conceito de fusão no artigo 1.119 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002): “A fusão determina a extinção das sociedades que se unem para formar sociedade nova que a elas sucederá nos direitos e obrigações”. (BRASIL, 2002).

Para que aconteça a fusão precisarão ser exercidas as questões exigidas pelos Parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 228 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976):

§ 1º A assembleia-geral de cada companhia, se aprovar o protocolo de fusão, deverá nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades.

§ 2º Apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembleia-geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte.

§ 3º Constituída a nova companhia, incumbirá aos primeiros administradores promover o arquivamento e a publicação dos atos da fusão (BRASIL, 1976).

Fabretti (2001) esclarece que o patrimônio da nova empresa é constituído pelo conjunto dos patrimônios das empresas fusionadas e o capital será integralizado com os bens, obrigações e direitos auferidos das empresas fusionadas.

Teixeira (2015, p. 326) exemplifica a fusão: “a sociedade X e a sociedade Y deixam de existir para que seus respectivos patrimônio formem a sociedade Z. Dessa forma, a nova sociedade deve ser inscrita no registro”.

Young (2005) fornece outro exemplo: as empresas A, B e C pertencem a uma família que deseja consolidá-las para diminuir os custos administrativos, assim sendo, as empresas A, B e C são eliminadas e em seu lugar é criada a empresa D, que vai assumir todos os ativos e passivos das três empresas.

Para Andrade Filho (2014) o efeito imediato da fusão é o desaparecimento das sociedades fusionadas para dar espaço a uma só, onde todas elas se fundem.

Ainda segundo Andrade Filho (2014, p. 784), “os sócios ou acionistas das sociedades fundidas adquirem títulos de participação da nova sociedade em substituição dos títulos que possuíam na sociedade extinta”.

Silva et al. (2004) mostram duas questões que restringem o processo da fusão no Brasil: a obrigação de abrir uma nova empresa, o que exige burocracia e custos para efetivação e a perda dos prejuízos fiscais acumulados, o que é muito negativo, do ponto de vista tributário, pois impede a compensação desses prejuízos. Segundo eles, sempre que existir prejuízos a serem compensados, a fusão não será interessante para o Planejamento Tributário.

Para Teixeira (2014) a fusão é bem infrequente por causa da complexidade das leis e das limitações fiscais, fato que direciona as empresas para a incorporação. Ainda conforme ela, na fusão, o prejuízo acumulado em cada uma das empresas não pode ser aproveitado na outra, quando apenas uma das empresas tem prejuízo acumulado, a melhor alternativa no Planejamento Tributário, seria a incorporação da sociedade que tem lucro pela que tem prejuízo acumulado.

Já fora do Brasil a fusão é mais utilizada, Sheen (2014) conclui que quando duas empresas concorrentes se fundem, os produtos irão concentrar a qualidade de ambas e os preços cairão em relação à concorrência, esses efeitos levam de dois a três anos para serem inteiramente atingidos. Sendo assim, a fusão é importante para obter a eficácia operacional, diminuição de custos e, conseqüentemente, preços mais baixos.

2.5.4 Incorporação

A incorporação é fundamenta no art. 227 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976): “Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”.

Também se encontra o conceito de incorporação no artigo 1.116 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002): “Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos”.

Para acontecer a incorporação precisará ser cumpridos os quesitos exigidos nos parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 227 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976):

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação (BRASIL, 1976).

Um exemplo dado por Teixeira (2015, p. 326): “a sociedade A compra a sociedade B, e a sociedade B deixa de existir”.

Teixeira (2014, p. 159) exemplifica a incorporação como conveniência para o Planejamento Tributário: “no caso de operação de incorporação, a união de uma empresa deficitária com uma empresa que esteja com boa lucratividade”.

Para Venosa e Rodrigues (2012) o procedimento de incorporação se inicia com o processo de averiguação das questões básicas da condição econômica e jurídica da incorporada, como verificação do faturamento, regularidade tributária, ativo e passivo contábil, processos judiciais em andamento etc.

Fabretti (2001) descreve o processo de incorporação da seguinte forma: a sociedade incorporada é eliminada, a incorporadora continua sua atividade econômica com seu patrimônio aumentado com o valor do PL da incorporada. A incorporada deve fazer o aumento de seu capital, com o valor do PL da incorporada, esse aumento será integralizado com bens, direitos e obrigações recebidos da incorporada.

Ainda de acordo com Fabretti (2001) a incorporação pode ser realizada entre sociedades do mesmo tipo ou de tipos diferentes. Venosa e Rodrigues (2012, p. 219) explicam que “a incorporação pode ser realizada entre sociedades da mesma modalidade societária ou entre sociedades de naturezas diversas, desde que observadas as diferentes regras para a sua aprovação”. Para eles no caso de incorporação de empresas de natureza diferentes, a incorporadora fica com o mesmo regime societário e seus sócios ficam sujeitos ao regime jurídico da mesma.

Conforme Silva et al. (2004) relatam, no Brasil, o processo de incorporação é muitas vezes confundido com o de fusão. Segundo eles, isso ocorre porque, nos Estados Unidos e na Europa existem somente operações de fusão e cisão.

Mesmo acontecendo esta confusão, a operação de incorporação tem algumas vantagens se comparada à operação de fusão. Embora o art. 514 do RIR/1999 expresse que:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único: No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (BRASIL, 1999).

Silva et al. (2004) analisam que apesar deste artigo expressar que não é permitida a compensação de prejuízos em nenhuma das operações, devemos ficar atentos que isso só acontece em relação à sucedida, sendo que não aparece nenhum empecilho desse processo em relação à sucessora. Assim, no procedimento de incorporação e cisão é possível fazer a compensação de prejuízos fiscais da sociedade sucessora.

Seguindo o mesmo raciocínio, Teixeira (2014) avalia que como forma de Planejamento Tributário, quando somente uma das empresas tem prejuízo acumulado, a melhor alternativa seria a incorporação da empresa que tem lucro pela que tem prejuízo acumulado.

Silva et al. (2004) expõem outra vantagem da incorporação:

Em uma operação normal de compra e venda incide a tributação de 15% de Imposto de Renda sobre o ganho de capital apurado com a venda da empresa. Já na operação de incorporação tal tributação pode ser reduzida ou até mesmo eliminada através do planejamento tributário, o que torna a operação bastante atrativa às empresas (SILVA et al., 2004, p. 10).

Ainda segundo eles, há uma clara preferência pela operação de incorporação, seja pela incorporação de empresa do mesmo grupo econômico, seja pelos benefícios fiscais, ou pela tributação dos ganhos de capital, permitindo, portanto as transferências de patrimônio.

2.5.5 Procedimentos a serem observados nos processos de Reorganização Societária

No caso de processos de Reorganização Societária, como os vistos anteriormente, as empresas devem ficar atentas a alguns procedimentos a serem realizados.

O art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e seu § 1º definem o que diz respeito ao balanço:

Art. 21. 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, observada a legislação comercial.

§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento (BRASIL, 1995).

O art. 6º da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, define o balanço para as empresas incluídas em programas de privatização da União, Estados, Distrito Federal e Municípios: “Art. 6º Relativamente às empresas incluídas em programas de privatização da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o balanço a que se refere o art. 21 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, deverá ser levantado dentro dos noventa dias que antecederem à incorporação, fusão ou cisão”.

O § 4º também do art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, expressa o que diz a respeito à declaração de rendimentos: “§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento”.

Segundo os § 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a apuração da base de cálculo do imposto de renda será feita na data do evento, devendo ser calculados os resultados apurados até essa data.

O art. 5º da Lei nº 9.959 de 27 de janeiro de 2000, faz uma ressalva quando se diz respeito à declaração de rendimentos e à apuração da base de cálculo e do imposto de renda da incorporadora. Para estes dois procedimentos aplicam-se as leis já descritas anteriormente, “salvo nos casos em que as pessoas jurídicas,

incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento”.

Conforme o § 2º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 989, de 22 de dezembro de 2009: “O e-Lalur deverá ser entregue até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do evento, nos casos de: I - cisão total ou parcial; II - fusão; III - incorporação; ou IV – extinção”.

Para fins de esclarecimento a data do evento, descrita diversas vezes anteriormente, de acordo com o § 1º do art. 235 do RIR/1999: “§ 1º Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão”.

3 ESTUDO DE CASO: A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DAS EMPRESAS

O estudo aborda em um primeiro momento os dados de duas empresas. Inicialmente são apresentadas as características da empresa Alfa e na sequência são expostos seus aspectos tributários. O mesmo é realizado com a empresa Beta, exibindo suas características e aspectos tributários.

3.1.1 Contextualização da empresa Alfa

3.1.1.1 Características da empresa Alfa

A primeira empresa objeto do estudo é uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - EIRELI, estabelecida na cidade de Caxias do Sul-RS, ela foi fundada em 01 de junho de 2000, e atua no ramo de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios. Perante solicitação da empresa, não será divulgada a razão social do estabelecimento em questão, sendo este denominado no estudo pelo nome fictício de empresa Alfa.

A empresa Alfa conta com a abertura de uma filial em 01 de maio de 2002, sendo atualmente composta pela unidade matriz e essa filial. A matriz é uma loja franqueada de uma grande marca nacional líder no seu segmento e a filial é uma loja multimarcas.

Sendo a matriz uma empresa franqueada seu principal fornecedor é uma empresa do estado de São Paulo. Já a filial possui maior número de fornecedores, sendo os principais dos estados de São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

Atualmente, o quadro de funcionários desta empresa é formado por um Sócio Administrador, cinco Consultores de Moda, um Vendedor Responsável, um Gerente, um Contador e um Auxiliar Contábil.

3.1.1.2 Aspectos Tributários da empresa Alfa

A empresa Alfa é tributada pelo regime do Simples Nacional, no Anexo I, que trata do comércio. Ela está enquadrada na faixa de tributação de 10,13% nos

meses de janeiro a junho de 2014 e 10,23% nos meses de julho a dezembro de 2014. Esses percentuais estão descritos no quadro a seguir.

Quadro 5 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio - empresa Alfa

Meses	Receita Bruta últimos 12 meses (R\$)	Alíquota Simples Nacional
Janeiro a junho	De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%
Julho a dezembro	De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 e atualizações.

Esse tipo de tributação conta com um percentual de redução na alíquota do ICMS, para os produtos que não fazem parte do regime de Substituição Tributária. Nesse caso, a redução é de 17,39% nos primeiros seis meses de 2014, e 16,67% nos seis meses posteriores, conforme especificado no quadro seguinte.

Quadro 6 - Redução do ICMS na empresa Alfa

Meses	Receita Bruta últimos 12 meses (R\$)	ICMS na faixa (1)	Redução Alíquota ICMS	Nova Alíquota ICMS (2)	ICMS a reduzir na Alíquota do Simples Nacional (1-2)	Alíquota efetiva Simples Nacional
Janeiro a junho	De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	3,45%	17,39%	2,85%	0,60%	9,53%
Julho a dezembro	De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	3,48%	16,67%	2,90%	0,58%	9,65%

Fonte: Produção da autora com base na Lei n.º 14.042/2012 e Lei n.º 13.875/11.

A empresa também adquire uma pequena parte, aproximadamente 10% em média, das mercadorias em regime de Substituição Tributária do ICMS. Nessa situação o recolhimento do ICMS fica por conta do fornecedor, fazendo com que a alíquota do ICMS para a empresa fique zerada, como pode-se observar no Quadro 7.

Quadro 7 - Substituição Tributária do ICMS na empresa Alfa

Meses	Receita Bruta últimos 12 meses (R\$)	ICMS na faixa (1)	Redução Alíquota ICMS	Nova Alíquota ICMS (2)	ICMS a reduzir na Alíquota do Simples Nacional (1-2)	Alíquota efetiva Simples Nacional
Janeiro a junho	De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	3,45%	100%	0,00%	3,45%	6,68%
Julho a dezembro	De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	3,48%	100%	0,00%	3,48%	6,75%

Fonte: Elaborado pela autora.

É importante salientar que a empresa Alfa ainda paga um Diferencial de Alíquota de ICMS que não é creditado pela mesma e, além disso, também está sujeita ao FGTS sobre a Folha de Pagamento.

3.1.1.3 Coleta de dados da empresa Alfa

O estudo foi realizado com os dados referentes ao exercício de 2014. Para fins de comparação, foram observados os tributos apurados pela empresa Alfa no ano de 2014.

Os dados foram coletados junto ao setor contábil da empresa, sendo utilizados relatórios disponíveis no seu sistema contábil, nos módulos Fiscal e Folha de Pagamento. Esses dados foram organizados em planilhas do Excel conforme foram coletados e a análise dos mesmos foi realizada com cálculos matemáticos de forma a alcançar os objetivos da pesquisa.

Os valores analisados para essa primeira parte do estudo foram do Simples Nacional, do Diferencial de Alíquota de ICMS e do FGTS.

Pode-se observar no Quadro 8 que, para a tributação do Simples Nacional, as receitas não sujeitas ao regime de Substituição Tributária contam com uma alíquota efetiva diferente da alíquota de tributação apresentada no Anexo I da Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, isso se dá pelo fato de que há uma redução na alíquota do ICMS. As receitas provenientes de Substituição Tributária também possuem alíquota efetiva diferente, pois não se tem a parte relativa ao ICMS, que já foi recolhida pelo fornecedor.

Quadro 8 - Simples Nacional apurado em 2014 na empresa Alfa

Mês		Receitas (R\$)	Alíquota efetiva	Simples Nacional por categoria (R\$)	Total Simples Nacional mensal (R\$)
Jan	Receita normal	118.930,82	9,53%	11.334,11	11.678,91
	Receita ICMS ST	5.161,78	6,68%	344,81	
Fev	Receita normal	122.587,99	9,53%	11.682,63	11.965,49
	Receita ICMS ST	4.234,31	6,68%	282,85	
Mar	Receita normal	176.712,55	9,53%	16.840,70	18.115,51
	Receita ICMS ST	19.083,85	6,68%	1.274,80	
Abr	Receita normal	178.114,48	9,53%	16.974,31	18.815,98
	Receita ICMS ST	27.569,92	6,68%	1.841,67	
Mai	Receita normal	224.577,15	9,53%	21.402,20	24.001,13
	Receita ICMS ST	38.906,20	6,68%	2.598,93	
Jun	Receita normal	213.812,29	9,53%	20.376,31	22.225,42
	Receita ICMS ST	27.681,26	6,68%	1.849,11	
Jul	Receita normal	199.816,50	9,65%	19.282,30	21.357,51
	Receita ICMS ST	30.743,95	6,75%	2.075,22	
Ago	Receita normal	184.858,24	9,65%	17.838,82	19.859,44
	Receita ICMS ST	29.935,06	6,75%	2.020,62	
Set	Receita normal	159.418,84	9,65%	15.383,92	16.996,42
	Receita ICMS ST	23.888,86	6,75%	1.612,50	
Out	Receita normal	156.127,98	9,65%	15.066,35	16.612,68
	Receita ICMS ST	22.908,62	6,75%	1.546,33	
Nov	Receita normal	188.227,17	9,65%	18.163,93	19.192,34
	Receita ICMS ST	15.235,68	6,75%	1.028,41	
Dez	Receita normal	367.250,22	9,65%	35.439,66	36.181,97
	Receita ICMS ST	10.997,28	6,75%	742,32	
Total		2.546.781,00			237.002,80

Fonte: Elaborado pela autora.

Além do Simples Nacional, a empresa também está sujeita ao Diferencial de Alíquota de ICMS. Este valor é devido quando a empresa compra produtos de Estado diferente ao de origem da empresa. O fato da alíquota interna do Estado da empresa Alfa, ser maior que a alíquota interestadual, faz com que a empresa tenha que arcar com o custo da diferença. Esse valor é recolhido mediante guia efetuada no site da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (Sefaz-RS).

A empresa Alfa conta com alíquota interestadual do ICMS de 4% para produtos importados e 12% para os demais produtos, destacando que sua alíquota interna é de 17%. Por exemplo, se o valor das mercadorias é de R\$ 100,00, a alíquota interna de 17% e a alíquota interestadual de 12%, a diferença de alíquota será: $R\$ 100,00 \times (17\% - 12\%) = R\$ 100,00 \times 5\% = R\$ 5,00$.

A seguir, no Quadro 9, apresenta-se o valor do Diferencial de Alíquota de

ICMS apurado pela empresa no ano de 2014.

Quadro 9 - Diferencial de Alíquota de ICMS apurado em 2014 na empresa Alfa

Mês	Compras (R\$)	Alíquota interna	Alíquota interestadual	Percentual do Diferencial de Alíquota	Diferencial de Alíquota (R\$)	Total do Diferencial de Alíquota (R\$)
Jan	2.164,23	17%	4%	13%	281,35	1.897,87
	32.330,36	17%	12%	5%	1.616,52	
Fev	1.098,60	17%	4%	13%	142,82	4.445,44
	86.052,36	17%	12%	5%	4.302,62	
Mar	792,36	17%	4%	13%	103,01	3.235,03
	62.640,52	17%	12%	5%	3.132,03	
Abr	8.559,10	17%	4%	13%	1.112,68	5.314,34
	84.033,05	17%	12%	5%	4.201,65	
Mai	1.968,50	17%	4%	13%	255,91	3.501,82
	64.918,24	17%	12%	5%	3.245,91	
Jun	464,92	17%	4%	13%	60,44	3.074,90
	60.289,27	17%	12%	5%	3.014,46	
Jul	1.336,83	17%	4%	13%	173,79	2.496,52
	46.454,68	17%	12%	5%	2.322,73	
Ago	-	17%	4%	13%	-	2.304,00
	46.079,97	17%	12%	5%	2.304,00	
Set	585,66	17%	4%	13%	76,14	2.252,25
	43.522,27	17%	12%	5%	2.176,11	
Out	112,92	17%	4%	13%	14,68	5.209,66
	103.899,60	17%	12%	5%	5.194,98	
Nov	5.740,42	17%	4%	13%	746,25	4.462,58
	74.326,42	17%	12%	5%	3.716,32	
Dez	2.909,36	17%	4%	13%	378,22	1.921,65
	30.868,61	17%	12%	5%	1.543,43	
Total	761.148,25					40.116,04

Fonte: Elaborado pela autora.

A empresa Alfa ainda arca com o FGTS de 8% sobre o valor da sua Folha de Pagamento, conforme destaca o Quadro 10. Para efeito deste estudo o FGTS também será considerado tributo.

Quadro 10 - FGTS apurado em 2014 na empresa Alfa

Mês	Folha de Pagamento (R\$)	Alíquota	Total FGTS (R\$)
Jan	15.707,87	8%	1.256,63
Fev	17.128,72	8%	1.370,30
Mar	17.984,23	8%	1.438,74
Abr	18.123,45	8%	1.449,88
Mai	17.789,17	8%	1.423,13
Jun	17.361,89	8%	1.388,95
Jul	18.591,12	8%	1.487,29
Ago	16.910,84	8%	1.352,87
Set	14.444,80	8%	1.155,58
Out	18.777,93	8%	1.502,23
Nov	16.666,59	8%	1.333,33
13º adiantamento	7.094,45	8%	567,56
Dez	21.161,63	8%	1.692,93
13º integral	7.962,92	8%	637,03
Total	225.705,61		18.056,44

Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se observar que a Folha de Pagamento da empresa Alfa não se mantém com o mesmo valor mensal. Isso acontece por causa da alta rotatividade de funcionários, o que faz com que o valor da Folha de Pagamento, e consequentemente do FGTS, variem mês a mês. Também nota-se que o valor da Folha de Pagamento do mês de dezembro é mais alto que os demais meses, e isso se dá pelo fato de que em dezembro são contratados empregados temporários devido ao crescimento das vendas no comércio.

No Quadro 11 é especificado o valor total dos tributos apurados pela empresa Alfa no ano de 2014.

Quadro 11 - Total dos tributos apurado em 2014 na empresa Alfa

Mês	Simplex Nacional (R\$)	Diferencial de Alíquota (R\$)	FGTS (R\$)	Total dos tributos (R\$)
Jan	11.678,91	1.897,87	1.256,63	14.833,41
Fev	11.965,49	4.445,44	1.370,30	17.781,23
Mar	18.115,51	3.235,03	1.438,74	22.789,28
Abr	18.815,98	5.314,34	1.449,88	25.580,20
Mai	24.001,13	3.501,82	1.423,13	28.926,08
Jun	22.225,42	3.074,90	1.388,95	26.689,27
Jul	21.357,51	2.496,52	1.487,29	25.341,32
Ago	19.859,44	2.304,00	1.352,87	23.516,31
Set	16.996,42	2.252,25	1.155,58	20.404,25
Out	16.612,68	5.209,66	1.502,23	23.324,57
Nov	19.192,34	4.462,58	1.900,88	25.555,80
Dez	36.181,97	1.921,65	2.329,96	40.433,58
Total	237.002,80	40.116,04	18.056,44	295.175,28

Fonte: Elaborado pela autora.

Os valores expostos nos quadros até agora, referentes a empresa Alfa, juntamente com os valores da empresa Beta, demonstrados a seguir servirão de base para o estudo em questão e auxiliarão na tomada de decisão sobre o futuro dessas empresas.

3.1.2 Contextualização da empresa Beta

3.1.2.1 Características da empresa Beta

A outra empresa objeto deste estudo também é uma empresa EIRELI localizada em Caxias do Sul-RS. Ela foi fundada em 01 de outubro de 2001 e assim como a empresa Alfa, também atua no ramo de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios. Devido ao pedido de sigilo por parte da empresa, não será divulgada a sua razão social, por essa questão será chamada de empresa Beta.

A empresa Beta conta com duas filiais, a primeira foi inaugurada em 01 de maio de 2007 e a segunda em 02 de junho de 2008. A loja matriz e a segunda filial são lojas multimarcas, já a primeira filial, igualmente a matriz da empresa Alfa, é uma loja franqueada de uma grande marca nacional líder no seu segmento.

Consistindo a primeira filial em uma loja franqueada seu principal fornecedor é uma empresa do estado de São Paulo. Já a matriz e a segunda filial possuem maior número de fornecedores, sendo os principais dos estados de São Paulo, Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

Hoje em dia, o quadro de funcionários desta empresa é formado por um Sócio Administrador, dez Consultores de Moda, dois Vendedores Responsáveis, um Gerente, um Contador e um Auxiliar Administrativo.

3.1.2.2 Aspectos Tributários da empresa Beta

A empresa Beta é tributada pelo regime do Simples Nacional, no Anexo I, que trata do comércio. Ela está enquadrada na faixa de tributação de 9,95% nos meses de janeiro a maio de 2014, e 10,04% nos meses de junho a dezembro de 2014. Esses percentuais são distintos aos da empresa Alfa, porque o valor da Receita Bruta dos últimos doze meses são diferentes dos valores encontrados na empresa Alfa. Os percentuais estão descritos no Quadro 12.

Quadro 12 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio - empresa Beta

Meses	Receita Bruta últimos 12 meses (R\$)	Alíquota Simples Nacional
Janeiro a maio	De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%
Junho a dezembro	De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 e atualizações.

Os percentuais de redução na alíquota do ICMS, para os produtos que não fazem parte do regime de Substituição Tributária, da empresa Beta também são diferentes do percentual da empresa Alfa, isso se deve pelo mesmo fato que faz com que a Alíquota do Simples Nacional altere. Nessa empresa, a redução é de 20,12% nos primeiros cinco meses de 2014, e 19,35% nos meses posteriores, conforme especificado no Quadro 13.

Quadro 13 - Redução do ICMS na empresa Beta

Meses	Receita Bruta últimos 12 meses (R\$)	ICMS na faixa (1)	Redução alíquota ICMS	Nova Alíquota ICMS (2)	ICMS a reduzir na alíquota do Simples Nacional (1-2)	Alíquota efetiva Simples Nacional
Janeiro a maio	De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	3,38%	20,12%	2,85%	0,68%	9,27%
Junho a dezembro	De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	3,41%	19,35%	2,90%	0,66%	9,38%

Fonte: Produção da autora com base na Lei n.º 14.042/2012 e Lei n.º 13.875/11.

Igualmente à empresa Alfa, esta empresa também adquire uma pequena

parte, aproximadamente 10% em média, das mercadorias em regime de Substituição Tributária do ICMS. Nessa situação o recolhimento do ICMS fica por conta do fornecedor, fazendo com que a alíquota do ICMS para a empresa fique zerada, como pode-se observar no Quadro 14 a seguir.

Quadro 14 - Substituição Tributária do ICMS na empresa Beta

Meses	Receita Bruta últimos 12 meses (R\$)	ICMS na faixa (1)	Redução alíquota ICMS	Nova Alíquota ICMS (2)	ICMS a reduzir na alíquota do Simples Nacional (1-2)	Alíquota efetiva Simples Nacional
Janeiro a maio	De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	3,38%	100,00%	0,00%	3,38%	6,57%
Junho a dezembro	De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	3,41%	100,00%	0,00%	3,41%	6,63%

Fonte: Elaborado pela autora.

3.1.2.3 Coleta de dados da empresa Beta

Para fins de comparação, foram observados os tributos apurados pela empresa Beta no ano de 2014.

Os dados foram coletados com a mesma forma de coleta da empresa Alfa: junto ao setor contábil da empresa, sendo utilizados relatórios disponíveis no seu sistema contábil, nos módulos Fiscal e Folha de Pagamento. Esses dados foram organizados em planilhas do Excel conforme foram coletados e a análise dos mesmos foi realizada com cálculos matemáticos.

Os valores analisados para essa parte do estudo foram do Simples Nacional, do Diferencial de Alíquota de ICMS e do FGTS, igualmente à empresa anterior.

Conforme já foi explicado na empresa Alfa, observa-se também na empresa Beta que, tanto as receitas não sujeitas ao regime de Substituição Tributária quanto as receitas provenientes de Substituição Tributária possuem alíquota efetiva diferente da alíquota de tributação apresentada no Anexo I da Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Essa questão é ressaltada no Quadro 15 a seguir.

Quadro 15 - Simples Nacional apurado em 2014 na empresa Beta

Mês		Receitas (R\$)	Alíquota efetiva	Simples Nacional por categoria (R\$)	Total Simples Nacional mensal (R\$)
Jan	Receita normal	90.680,19	9,27%	8.406,05	8.849,62
	Receita ICMS ST	6.751,36	6,57%	443,56	
Fev	Receita normal	90.235,60	9,27%	8.364,84	8.859,50
	Receita ICMS ST	7.529,08	6,57%	494,66	
Mar	Receita normal	114.854,56	9,27%	10.647,02	12.198,72
	Receita ICMS ST	23.617,97	6,57%	1.551,70	
Abr	Receita normal	145.792,91	9,27%	13.515,00	15.698,85
	Receita ICMS ST	33.239,65	6,57%	2.183,85	
Mai	Receita normal	175.784,60	9,27%	16.295,23	19.572,51
	Receita ICMS ST	49.882,44	6,57%	3.277,28	
Jun	Receita normal	162.945,32	9,38%	15.284,27	17.600,40
	Receita ICMS ST	34.934,13	6,63%	2.316,13	
Jul	Receita normal	153.369,15	9,38%	14.386,03	16.995,73
	Receita ICMS ST	39.362,01	6,63%	2.609,70	
Ago	Receita normal	159.259,47	9,38%	14.938,54	17.910,87
	Receita ICMS ST	44.831,55	6,63%	2.972,33	
Set	Receita normal	134.340,03	9,38%	12.601,09	15.215,97
	Receita ICMS ST	39.440,06	6,63%	2.614,88	
Out	Receita normal	132.942,03	9,38%	12.469,96	14.643,37
	Receita ICMS ST	32.781,40	6,63%	2.173,41	
Nov	Receita normal	129.498,99	9,38%	12.147,01	13.450,85
	Receita ICMS ST	19.665,76	6,63%	1.303,84	
Dez	Receita normal	247.529,43	9,38%	23.218,26	24.300,26
	Receita ICMS ST	16.319,71	6,63%	1.082,00	
Total		2.085.587,40			185.296,65

Fonte: Elaborado pela autora.

Além do Simples Nacional, a empresa Beta também está sujeita ao Diferencial de Alíquota de ICMS. Este valor é devido quando a empresa compra produtos de Estado diferente ao de origem da empresa, como já foi explicado anteriormente na empresa Alfa. A empresa Beta conta com alíquota interestadual do ICMS de 4% para produtos importados e 12% para os demais produtos, destacando que sua alíquota interna é de 17%.

No Quadro 16, é apresentado o valor do Diferencial de Alíquota de ICMS apurado pela empresa Beta no ano de 2014.

Quadro 16 - Diferencial de Alíquota de ICMS apurado em 2014 na empresa Beta

Mês	Compras (R\$)	Alíquota interna	Alíquota interestadual	Percentual do Diferencial de Alíquota	Diferencial de Alíquota (R\$)	Total do Diferencial de Alíquota (R\$)
Jan	-	17%	4%	13%	-	2.758,27
	55.165,34	17%	12%	5%	2.758,27	
Fev	365,76	17%	4%	13%	47,55	3.830,89
	75.666,81	17%	12%	5%	3.783,34	
Mar	6.777,34	17%	4%	13%	881,05	4.307,88
	68.536,45	17%	12%	5%	3.426,82	
Abr	4.639,78	17%	4%	13%	603,17	3.543,03
	58.797,09	17%	12%	5%	2.939,85	
Mai	879,04	17%	4%	13%	114,28	4.058,93
	78.893,17	17%	12%	5%	3.944,66	
Jun	4.607,82	17%	4%	13%	599,02	3.211,64
	52.252,44	17%	12%	5%	2.612,62	
Jul	264,27	17%	4%	13%	34,36	2.014,94
	39.611,75	17%	12%	5%	1.980,59	
Ago	39,20	17%	4%	13%	5,10	2.468,59
	49.269,85	17%	12%	5%	2.463,49	
Set	456,56	17%	4%	13%	59,35	2.330,69
	45.426,78	17%	12%	5%	2.271,34	
Out	405,62	17%	4%	13%	52,73	4.737,18
	93.689,06	17%	12%	5%	4.684,45	
Nov	3.530,99	17%	4%	13%	459,03	4.741,34
	85.646,28	17%	12%	5%	4.282,31	
Dez	1.927,91	17%	4%	13%	250,63	1.785,13
	30.690,10	17%	12%	5%	1.534,51	
Total	757.539,41					39.788,51

Fonte: Elaborado pela autora.

Na empresa Beta, o FGTS também será considerado tributo. Esta empresa arca com o FGTS de 8% sobre o valor da sua Folha de Pagamento, conforme destaca o Quadro 17.

Quadro 17 - FGTS apurado em 2014 na empresa Beta

Mês	Folha de Pagamento (R\$)	Alíquota	Total FGTS (R\$)
Jan	20.447,55	8%	1.635,80
Fev	17.086,20	8%	1.366,90
Mar	21.260,61	8%	1.700,85
Abr	23.747,03	8%	1.899,76
Mai	22.032,36	8%	1.762,59
Jun	23.587,37	8%	1.886,99
Jul	26.904,96	8%	2.152,40
Ago	23.769,70	8%	1.901,58
Set	23.894,24	8%	1.911,54
Out	25.192,80	8%	2.015,42
Nov	22.457,46	8%	1.796,60
13º adiantamento	7.056,01	8%	564,48
Dez	24.710,58	8%	1.976,85
13º integral	7.981,15	8%	638,49
Total	290.128,02		23.210,25

Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se observar que a Folha de Pagamento da empresa Beta, de forma semelhante à empresa Alfa, não se mantém o mesmo valor mensal. Isso acontece, como na situação anterior, por causa da alta rotatividade de funcionários, que faz com que o valor da Folha e do FGTS alterem mês a mês. Diferentemente da empresa Alfa, a empresa Beta não possui o valor da Folha de Pagamento do mês de dezembro mais alto que os demais meses, com isso pode-se presumir que esta empresa não necessita de empregados temporários para as vendas de fim de ano.

No Quadro 18 é apontado o valor total dos tributos apurados pela empresa Beta no ano de 2014.

Quadro 18 - Total dos tributos apurado em 2014 na empresa Beta

Mês	Simplex Nacional (R\$)	Diferencial de Alíquota (R\$)	FGTS (R\$)	Total dos tributos (R\$)
Jan	8.849,62	2.758,27	1.635,80	13.243,69
Fev	8.859,50	3.830,89	1.366,90	14.057,29
Mar	12.198,72	4.307,88	1.700,85	18.207,45
Abr	15.698,85	3.543,03	1.899,76	21.141,64
Mai	19.572,51	4.058,93	1.762,59	25.394,03
Jun	17.600,40	3.211,64	1.886,99	22.699,03
Jul	16.995,73	2.014,94	2.152,40	21.163,07
Ago	17.910,87	2.468,59	1.901,58	22.281,04
Set	15.215,97	2.330,69	1.911,54	19.458,20
Out	14.643,37	4.737,18	2.015,42	21.395,97
Nov	13.450,85	4.741,34	2.361,08	20.553,27
Dez	24.300,26	1.785,13	2.615,34	28.700,73
Total	185.296,65	39.788,51	23.210,25	248.295,41

Fonte: Elaborado pela autora.

Finalizada a apresentação dos dados coletados, prossegue-se com o estudo que irá auxiliar na tomada de decisão sobre o futuro dessas empresas.

3.2 CÁLCULOS TRIBUTÁRIOS APÓS REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Este estudo visa à criação de uma nova empresa criada partir da junção das empresas Alfa e Beta. Acredita-se que o mais adequado seria criar esta nova empresa a partir do processo de fusão de Alfa e Beta, pois ambas, por serem do Simples Nacional, não possuem prejuízo acumulado que possa ser aproveitado, tornando assim viável uma fusão. Para fins de simulação, esta nova empresa será chamada de empresa Gama.

No decorrer serão feitas simulações com os dados de 2014, de novas formas de tributação para esta empresa, objetivando encontrar a forma mais adequada e viável para o investidor.

3.2.1 Simulação de faturamento da empresa Gama no ano de 2013

Com o intuito de observar em quais modalidades de tributação a empresa Gama pode se encaixar, inicialmente será feita uma simulação do faturamento da empresa Gama no ano de 2013, para esta simulação será considerado a soma dos faturamentos de Alfa e Beta no ano de 2013.

Quadro 19 - Faturamento empresa Gama ano de 2013

Mês	Faturamento empresa Alfa (R\$)	Faturamento empresa Beta (R\$)	Faturamento empresa Gama (R\$)
Jan	97.366,10	71.428,20	168.794,30
Fev	108.334,80	79.030,11	187.364,91
Mar	180.431,55	140.739,50	321.171,05
Abr	162.214,40	168.884,70	331.099,10
Mai	221.986,60	215.825,25	437.811,85
Jun	226.879,60	201.553,50	428.433,10
Jul	209.520,85	184.740,70	394.261,55
Ago	184.443,20	177.337,68	361.780,88
Set	140.658,88	148.749,09	289.407,97
Out	156.604,70	152.891,50	309.496,20
Nov	172.850,77	153.311,35	326.162,12
Dez	322.996,05	231.277,50	554.273,55
Total	2.184.287,50	1.925.769,08	4.110.056,58

Fonte: Elaborado pela autora.

No Quadro 19 é apresentada a simulação do faturamento da empresa Gama no ano de 2013. Com base no valor apresentado na simulação, pode-se excluir algum eventual regime de tributação onde a empresa Gama não se encaixe no ano de 2014.

A seguir serão apresentados os cálculos da empresa Gama para as diferentes modalidades tributárias.

3.2.2 Simples Nacional

Para se enquadrar no Simples Nacional, conforme Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, existem algumas especificações, como por exemplo, não poder ter sócio domiciliado no exterior ou exercer atividade de importação de combustíveis, entre outros. Além disso, ainda existe o requisito de poder receber, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

Para verificar se a empresa Gama pode se encaixar ou não no regime de tributação do Simples Nacional no ano de 2014, deve ser analisada a simulação de faturamento do ano de 2013, apresentada no Quadro 19.

Pode-se concluir com o valor apresentado no Quadro 19 que a empresa Gama não poderá ser tributada pelo Simples Nacional no ano de 2014, pois o seu faturamento no ano de 2013 é de R\$ 4.110.056,58, e ultrapassa o máximo de R\$ 3.600.000,00 para que ela possa optar pelo Simples Nacional. Deste modo, o Simples Nacional não será considerado como opção de tributação para esta nova empresa.

3.2.3 Lucro Presumido

Com base no Quadro 19, observa-se que a empresa Gama pode optar pelo Lucro Presumido, pois de acordo com o art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a empresa que tenha receita bruta total no ano-calendário anterior igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00, pode escolher o Lucro Presumido.

Inicialmente, no Quadro 20, será apresentado o faturamento da empresa Gama, no ano de 2014, que foi encontrado a partir da soma dos faturamentos das empresas Alfa e Beta no ano de 2014. Para fins de faturamento foi considerado o

valor total das vendas, excluído dos valores das vendas canceladas e dos descontos concedidos.

Quadro 20 - Faturamento empresa Gama ano de 2014

Mês	Faturamento empresa Alfa (R\$)	Faturamento empresa Beta (R\$)	Faturamento empresa Gama (R\$)
Jan	124.092,60	97.431,55	221.524,15
Fev	126.822,30	97.764,68	224.586,98
Mar	195.796,40	138.472,53	334.268,93
Abr	205.684,40	179.032,56	384.716,96
Mai	263.483,35	225.667,04	489.150,39
Jun	241.493,55	197.879,45	439.373,00
Jul	230.560,45	192.731,16	423.291,61
Ago	214.793,30	204.091,02	418.884,32
Set	183.307,70	173.780,09	357.087,79
Out	179.036,60	165.723,43	344.760,03
Nov	203.462,85	149.164,75	352.627,60
Dez	378.247,50	263.849,14	642.096,64
Total	2.546.781,00	2.085.587,40	4.632.368,40

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que há um aumento do faturamento no mês de dezembro, devido as vendas da época de Natal.

O faturamento, apresentado no Quadro 20, servirá de apoio para o cálculo de diversos tributos a seguir. Logo mais serão expostos os cálculos dos tributos que a empresa deverá recolher se optar pela tributação do Lucro Presumido.

3.2.3.1 Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS)

Com base na Lei nº 12.844, de 19 de Julho de 2013, a empresa Gama é contemplada com a Desoneração da Folha de Pagamento, então o INSS é calculado pela alíquota de 1% sobre sua Receita Bruta, excluindo os valores das vendas canceladas e os descontos concedidos.

A empresa ainda conta com RAT (Risco de Acidente do Trabalho) de 2% sobre a Folha de Pagamento e Terceiros de 5,8% também sobre a Folha de Pagamento.

No Quadro 21 estão apresentados os valores de INSS Receita Bruta, RAT e Terceiros.

Quadro 21 - INSS empresa Gama

Mês	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta 1% (CPRB)		RAT 2%		Terceiros 5,8%		Total INSS
	Faturamento (R\$)	CPRB (R\$)	Folha de Pagamento (R\$)	RAT (R\$)	Folha de Pagamento (R\$)	Terceiros (R\$)	
Jan	221.524,15	2.215,24	36.155,42	723,11	36.155,42	2.097,01	5.035,36
Fev	224.586,98	2.245,87	34.214,92	684,30	34.214,92	1.984,47	4.914,63
Mar	334.268,93	3.342,69	39.244,84	784,90	39.244,84	2.276,20	6.403,79
Abr	384.716,96	3.847,17	41.870,48	837,41	41.870,48	2.428,49	7.113,07
Mai	489.150,39	4.891,50	39.821,53	796,43	39.821,53	2.309,65	7.997,58
Jun	439.373,00	4.393,73	40.949,26	818,99	40.949,26	2.375,06	7.587,77
Jul	423.291,61	4.232,92	45.496,08	909,92	45.496,08	2.638,77	7.781,61
Ago	418.884,32	4.188,84	40.680,54	813,61	40.680,54	2.359,47	7.361,93
Set	357.087,79	3.570,88	38.339,04	766,78	38.339,04	2.223,66	6.561,32
Out	344.760,03	3.447,60	43.970,73	879,41	43.970,73	2.550,30	6.877,32
Nov	352.627,60	3.526,28	53.274,51	1.065,49	53.274,51	3.089,92	7.681,69
Dez	642.096,64	6.420,97	61.816,28	1.236,33	61.816,28	3.585,34	11.242,64
Total	4.632.368,40	46.323,68	515.833,63	10.316,67	515.833,63	29.918,35	86.558,71

Fonte: Elaborado pela autora.

É importante salientar que para o cálculo do RAT não foi considerado o FAP (Fator Acidentário de Prevenção), pois como a empresa ainda não existe efetivamente, seria inviável determinar essa alíquota. Assim, manteve-se o RAT original.

3.2.3.2 Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

Para este estudo, o FGTS da empresa Gama será considerado tributo. A empresa irá arcar com o FGTS de 8% sobre o valor da sua Folha de Pagamento, como mostra o Quadro 22.

Quadro 22 - FGTS empresa Gama

Mês	Folha de pagamento (R\$)	Alíquota	Total FGTS (R\$)
Jan	36.155,42	8%	2.892,43
Fev	34.214,92	8%	2.737,19
Mar	39.244,84	8%	3.139,59
Abr	41.870,48	8%	3.349,64
Mai	39.821,53	8%	3.185,72
Jun	40.949,26	8%	3.275,94
Jul	45.496,08	8%	3.639,69
Ago	40.680,54	8%	3.254,44
Set	38.339,04	8%	3.067,12
Out	43.970,73	8%	3.517,66
Nov	39.124,05	8%	3.129,92
13º adiantamento	14.150,46	8%	1.132,04
Dez	45.872,21	8%	3.669,78
13º integral	15.944,07	8%	1.275,53
Total	515.833,63		41.266,69

Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se visualizar que mesmo após a fusão as características das empresas se mantêm, a Folha de Pagamento e o FGTS da empresa Gama continuam com variação no valor mensal, que se dá por causa da alta rotatividade de funcionários. Assim como o valor da Folha de Pagamento do mês de dezembro continua mais alto que os demais meses, devido aos empregados temporários contratados neste mês.

3.2.3.3 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Para apurar o valor total do ICMS, foi confrontado o valor do ICMS a recolher com o valor do ICMS a recuperar, descritos no Quadro 23. Verifica-se neste mesmo quadro que a empresa terá ICMS a recolher, pois o valor a recolher é maior que o valor a recuperar.

Quadro 23 - ICMS empresa Gama

Mês	ICMS a recolher (R\$)	ICMS a recuperar (R\$)	Total do ICMS apurado (R\$)
Jan	40.290,01	12.471,48	27.818,52
Fev	44.456,34	25.565,33	18.891,01
Mar	57.109,32	24.320,35	32.788,97
Abr	63.921,62	26.298,48	37.623,14
Mai	75.622,25	28.932,50	46.689,75
Jun	70.335,34	21.268,67	49.066,67
Jul	64.553,03	17.111,46	47.441,57
Ago	63.272,60	17.916,79	45.355,81
Set	54.521,95	16.914,65	37.607,30
Out	59.088,74	28.314,32	30.774,42
Nov	63.217,37	30.275,11	32.942,26
Dez	108.219,32	17.616,02	90.603,30
Total	764.607,89	267.005,17	497.602,72

Fonte: Elaborado pela autora.

O ICMS a recolher provem da venda de mercadorias, que conta com uma alíquota de 17%, e do Diferencial de Alíquota sobre as compras.

O Diferencial de Alíquota é a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota do estado de origem, que neste caso é de $17\% - 4\% = 13\%$ para produtos importados e $17\% - 12\% = 5\%$ para os demais produtos. Vale salientar que o valor do Diferencial de Alíquota recolhido, serve como crédito a recuperar no mês seguinte. As bases de cálculo do ICMS a recolher estão especificados no Quadro 24.

Quadro 24 - ICMS a recolher empresa Gama

Mês	Compras (R\$)	Percentual do Diferencial de Alíquota	ICMS a recolher (R\$)	Venda de mercadorias (R\$)	Alíquota	ICMS a recolher (R\$)	Total do ICMS a recolher (R\$)
Jan	2.164,23	13%	281,35	209.611,01	17%	35.633,87	40.290,01
	87.495,70	5%	4.374,79				
Fev	1.464,36	13%	190,37	212.823,59	17%	36.180,01	44.456,34
	161.719,17	5%	8.085,96				
Mar	7.569,70	13%	984,06	291.567,11	17%	49.566,41	57.109,32
	131.176,97	5%	6.558,85				
Abr	13.198,88	13%	1.715,85	323.907,39	17%	55.064,26	63.921,62
	142.830,14	5%	7.141,51				
Mai	2.847,54	13%	370,18	400.361,75	17%	68.061,50	75.622,25
	143.811,41	5%	7.190,57				
Jun	5.072,74	13%	659,46	376.757,61	17%	64.048,79	70.335,34
	112.541,71	5%	5.627,09				
Jul	1.601,10	13%	208,14	353.185,65	17%	60.041,56	64.553,03
	86.066,43	5%	4.303,32				
Ago	39,20	13%	5,10	344.117,71	17%	58.500,01	63.272,60
	95.349,82	5%	4.767,49				
Set	1.042,22	13%	135,49	293.758,87	17%	49.939,01	54.521,95
	88.949,05	5%	4.447,45				
Out	518,54	13%	67,41	289.070,01	17%	49.141,90	59.088,74
	197.588,66	5%	9.879,43				
Nov	9.271,41	13%	1.205,28	317.726,16	17%	54.013,45	63.217,37
	159.972,70	5%	7.998,64				
Dez	4.837,27	13%	628,85	614.779,65	17%	104.512,54	108.219,32
	61.558,71	5%	3.077,94				
Total	1.518.687,66		79.904,56	4.027.666,51		684.703,31	764.607,89

Fonte: Elaborado pela autora.

O ICMS a recuperar resulta da compra de mercadorias de outros estados, com alíquotas de ICMS de 4% para produtos importados, e 12% para os demais produtos, da compra de mercadorias de dentro do estado, com alíquota de 17%, e também, do crédito do Diferencial de Alíquota que foi recolhido no mês anterior. O Quadro 25 especifica as bases de cálculo do ICMS a recuperar.

Quadro 25 - ICMS a recuperar empresa Gama

Mês	Compras (R\$)	Alíquota	ICMS a recuperar (R\$)	Crédito de ICMS Diferencial de Alíquota mês anterior (R\$)	Total do ICMS a recuperar (R\$)
Jan	2.164,23	4%	86,57	-	12.471,48
	87.495,70	12%	10.499,48		
	11.090,76	17%	1.885,43		
Fev	1.464,36	4%	58,57	4.656,13	25.565,33
	161.719,17	12%	19.406,30		
	8.496,02	17%	1.444,32		
Mar	7.569,70	4%	302,79	8.276,33	24.320,35
	131.176,97	12%	15.741,24		
	-	17%	-		
Abr	13.198,88	4%	527,96	7.542,91	26.298,48
	142.830,14	12%	17.139,62		
	6.400,00	17%	1.088,00		
Mai	2.847,54	4%	113,90	8.857,36	28.932,50
	143.811,41	12%	17.257,37		
	15.905,12	17%	2.703,87		
Jun	5.072,74	4%	202,91	7.560,75	21.268,67
	112.541,71	12%	13.505,01		
	-	17%	-		
Jul	1.601,10	4%	64,04	6.286,54	17.111,46
	86.066,43	12%	10.327,97		
	2.546,47	17%	432,90		
Ago	39,20	4%	1,57	4.511,46	17.916,79
	95.349,82	12%	11.441,98		
	11.539,89	17%	1.961,78		
Set	1.042,22	4%	41,69	4.772,59	16.914,65
	88.949,05	12%	10.673,89		
	8.391,13	17%	1.426,49		
Out	518,54	4%	20,74	4.582,94	28.314,32
	197.588,66	12%	23.710,64		
	-	17%	-		
Nov	9.271,41	4%	370,86	9.946,84	30.275,11
	159.972,70	12%	19.196,72		
	4.474,62	17%	760,69		
Dez	4.837,27	4%	193,49	9.203,92	17.616,02
	61.558,71	12%	7.387,05		
	4.891,54	17%	831,56		
Total	1.587.531,67		190.807,39	76.197,78	267.005,17

Fonte: Elaborado pela autora.

A empresa Gama ainda conta com um valor de R\$ 322.063,38 de compra de mercadorias no ano de 2014, o qual não gera crédito de ICMS, pois estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária do ICMS.

3.2.3.4 Programa de Integração Social (PIS)

A alíquota do PIS para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido é de 0,65% sobre a base de cálculo. Os valores apurados do PIS estão especificados no Quadro 26, a seguir.

Quadro 26 - PIS empresa Gama – Lucro Presumido

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota PIS	Total PIS (R\$)
Jan	221.524,15	0,65%	1.439,91
Fev	224.586,98	0,65%	1.459,82
Mar	334.268,93	0,65%	2.172,75
Abr	384.716,96	0,65%	2.500,66
Mai	489.150,39	0,65%	3.179,48
Jun	439.373,00	0,65%	2.855,92
Jul	423.291,61	0,65%	2.751,40
Ago	418.884,32	0,65%	2.722,75
Set	357.087,79	0,65%	2.321,07
Out	344.760,03	0,65%	2.240,94
Nov	352.627,60	0,65%	2.292,08
Dez	642.096,64	0,65%	4.173,63
Total	4.632.368,40		30.110,39

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que a base de cálculo para o PIS, é o faturamento da empresa Gama, que neste caso é composto pelo valor total das vendas, excluindo o valor das vendas canceladas e dos descontos concedidos. Ressalta-se que, além dessas exclusões, a base de cálculo não conta com nenhum outro tipo de exclusão determinada por lei.

3.2.3.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido, a alíquota do COFINS é de 3% sobre a base de cálculo, que neste caso é o faturamento da empresa Gama.

No Quadro 27 estão dispostos os valores encontrados de COFINS.

Quadro 27 - COFINS empresa Gama – Lucro Presumido

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota COFINS	Total COFINS (R\$)
Jan	221.524,15	3%	6.645,72
Fev	224.586,98	3%	6.737,61
Mar	334.268,93	3%	10.028,07
Abr	384.716,96	3%	11.541,51
Mai	489.150,39	3%	14.674,51
Jun	439.373,00	3%	13.181,19
Jul	423.291,61	3%	12.698,75
Ago	418.884,32	3%	12.566,53
Set	357.087,79	3%	10.712,63
Out	344.760,03	3%	10.342,80
Nov	352.627,60	3%	10.578,83
Dez	642.096,64	3%	19.262,90
Total	4.632.368,40		138.971,05

Fonte: Elaborado pela autora.

Assim como para o PIS, a base de cálculo para o COFINS também é o faturamento da empresa Gama, e que além das exclusões já consideradas para compor o faturamento, a base de cálculo, não conta com nenhum outro tipo de exclusão determinada por lei.

3.2.3.6 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

O IRPJ é calculado sobre a alíquota de presunção de 8% sobre o faturamento da empresa. Essa alíquota é determinada conforme a atividade da empresa, encontrada no art. 223 do RIR/1999. Logo após aplica-se a alíquota do IRPJ de 15%. O IRPJ ainda conta com um adicional de 10% para o valor que exceder R\$ 60.000,00 de lucro no trimestre.

Adiante, no Quadro 28 são demonstrados esses cálculos com base nos valores de faturamento encontrados na empresa Gama.

Quadro 28 - IRPJ empresa Gama – Lucro Presumido

Trim.	1º	2º	3º	4º	Total
Faturamento (R\$)	780.380,06	1.313.240,35	1.199.263,72	1.339.484,27	4.632.368,40
Alíquota Lucro Presumido	8%	8%	8%	8%	
Base de Cálculo (R\$)	62.430,40	105.059,23	95.941,10	107.158,74	370.589,47
Alíquota IRPJ	15%	15%	15%	15%	
Total IRPJ (R\$)	9.364,56	15.758,88	14.391,16	16.073,81	55.588,42
Limite no trim. (R\$)	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	
Base de Cálculo adicional IRPJ (R\$)	2.430,40	45.059,23	35.941,10	47.158,74	130.589,47
Alíquota Adicional IRPJ	10%	10%	10%	10%	10%
Total Adicional IRPJ (R\$)	243,04	4.505,92	3.594,11	4.715,87	13.058,95
Total IRPJ (R\$)	9.607,60	20.264,81	17.985,27	20.789,69	68.647,37

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que mesmo, como já mencionado anteriormente, o faturamento do mês de dezembro ser maior que os demais meses, essa variação não é tão percebida quando apurada trimestralmente, pois o valor do IRPJ, que é sobre o faturamento, quase se iguala no segundo e no quarto trimestre.

Também é importante salientar que para fins deste estudo, não foram consideradas na base de cálculo do IRPJ, quaisquer eventuais receitas que não fazem parte da atividade fim da empresa. Além disso, a empresa Gama também não conta com nenhum outro tipo de exclusão para a base de cálculo, além das já consideradas no faturamento.

3.2.3.7 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A CSLL no Lucro Presumido é calculada a partir de uma alíquota de presunção de 12% sobre o faturamento da empresa. Essa alíquota da mesma forma da alíquota do IRPJ, é determinada pela atividade da empresa, neste caso o comércio, encontrada na Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e atualizações. Após é aplicada a alíquota da CSLL de 9%.

No Quadro 29 são demonstrados os cálculos da CSLL, com base nos valores de faturamento da empresa Gama.

Quadro 29 - CSLL empresa Gama – Lucro Presumido

Trim.	1º	2º	3º	4º	Total
Faturamento (R\$)	780.380,06	1.313.240,35	1.199.263,72	1.339.484,27	4.632.368,40
Alíquota Lucro Presumido	12%	12%	12%	12%	
Base de Cálculo (R\$)	93.645,61	157.588,84	143.911,65	160.738,11	555.884,21
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%	
Total CSLL (R\$)	8.428,10	14.183,00	12.952,05	14.466,43	50.029,58

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se que o valor apurado de CSLL é menor no primeiro trimestre que nos demais, isso acontece porque a empresa fatura menos nesta época do ano, devido principalmente, ao período de férias na região, onde diminui o número de pessoas na cidade.

Assim como no IRPJ, para o estudo em questão, não foram consideradas na base de cálculo da CSLL, quaisquer eventuais receitas que não fazem parte da atividade fim da empresa Gama. Ressalta-se que a empresa Gama também não conta com nenhum outro tipo de exclusão para a base de cálculo da CSLL, além das já consideradas no faturamento.

3.2.3.8 Total dos tributos pelo Lucro Presumido da empresa Gama

O valor total dos tributos apurados pela empresa Gama com base no Lucro Presumido, estão apresentados no Quadro 30, adiante.

Quadro 30 - Total dos tributos – Lucro Presumido

Mês	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	ICMS (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	INSS (R\$)	FGTS (R\$)	Total dos tributos (R\$)
Jan			27.818,52	1.439,91	6.645,72	5.035,36	2.892,43	43.831,94
Fev			18.891,01	1.459,82	6.737,61	4.914,63	2.737,19	34.740,26
Mar	9.607,60	8.428,10	32.788,97	2.172,75	10.028,07	6.403,79	3.139,59	72.568,87
Abr			37.623,14	2.500,66	11.541,51	7.113,07	3.349,64	62.128,02
Mai			46.689,75	3.179,48	14.674,51	7.997,58	3.185,72	75.727,04
Jun	20.264,81	14.183,00	49.066,67	2.855,92	13.181,19	7.587,77	3.275,94	110.415,30
Jul			47.441,57	2.751,40	12.698,75	7.781,61	3.639,69	74.313,02
Ago			45.355,81	2.722,75	12.566,53	7.361,93	3.254,44	71.261,46
Set	17.985,27	12.952,05	37.607,30	2.321,07	10.712,63	6.561,32	3.067,12	91.206,76
Out			30.774,42	2.240,94	10.342,80	6.877,32	3.517,66	53.753,14
Nov			32.942,26	2.292,08	10.578,83	7.681,69	4.261,96	57.756,82
Dez	20.789,69	14.466,43	90.603,30	4.173,63	19.262,90	11.242,64	4.945,31	165.483,90
Total	68.647,37	50.029,58	497.602,72	30.110,39	138.971,05	86.558,71	41.266,69	913.186,53

Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se que o valor total encontrado de R\$ 913.186,53, é bem superior ao valor de R\$ 543.470,69, que é a soma dos tributos de Alfa e Beta se continuassem separadas e sendo tributadas pelo Simples Nacional.

3.2.4 Lucro Real

Apesar da empresa Gama não estar obrigada a tributação pelo Lucro Real, se for da vontade de seus investidores e viável para empresa, ela pode optar por essa modalidade de tributação, não havendo nenhum impedimento.

Adiante serão apresentados os cálculos para a tributação pelo Lucro Real.

3.2.4.1 Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS)

O INSS é tributado pela mesma forma do Lucro Presumido, 1% sobre a Receita Bruta, excluindo os valores das vendas canceladas e os descontos concedidos. Além de RAT de 2% sobre a Folha de Pagamento e Terceiros de 5,8% também sobre a Folha de Pagamento.

Assim como no Lucro Presumido, para o cálculo do RAT não foi considerada a alíquota do FAP, pois como a empresa ainda não existe efetivamente, seria inviável determinar essa alíquota. O INSS total resulta em um valor de R\$ 86.558,71, já apresentado no Quadro 21.

3.2.4.2 Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

O FGTS também é tributado da mesma forma do Lucro Presumido, à uma alíquota de 8% sobre a Folha de Pagamento. Encontra-se um valor total de R\$ 41.266,69, já especificado no Quadro 22.

3.2.4.3 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Assim como os anteriores, o ICMS também é tributado da mesma forma do Lucro Presumido. Foram confrontados os valores de ICMS a recolher com os valores do ICMS a recuperar e foi encontrado um saldo de ICMS a recolher no valor de R\$ 497.602,72. Os valores de ICMS estão expostos no Quadro 23.

3.2.4.4 Programa de Integração Social (PIS)

Nas empresas tributadas pelo Lucro Real, a alíquota do PIS é de 1,65% sobre a base de cálculo.

Para apurar o total do PIS, foi confrontado o valor do PIS a recolher com o valor do PIS a recuperar, expostos no Quadro 31. Verifica-se neste mesmo quadro que a empresa terá PIS a recolher, pois o valor a recolher é maior que o valor a recuperar.

Quadro 31 - PIS empresa Gama – Lucro Real

Mês	PIS a recolher (R\$)	PIS a recuperar (R\$)	Total do PIS apurado (R\$)
Jan	3.655,15	2.431,51	1.223,63
Fev	3.705,69	3.681,24	24,44
Mar	5.515,44	3.105,48	2.409,95
Abr	6.347,83	3.835,63	2.512,20
Mai	8.070,98	3.656,49	4.414,49
Jun	7.249,65	2.853,37	4.396,29
Jul	6.984,31	2.296,01	4.688,30
Ago	6.911,59	2.851,05	4.060,54
Set	5.891,95	2.469,15	3.422,80
Out	5.688,54	4.336,37	1.352,17
Nov	5.818,36	3.660,87	2.157,49
Dez	10.594,59	1.739,24	8.855,36
Total	76.434,08	36.916,40	39.517,68

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se que a base de cálculo para o PIS é o faturamento da empresa Gama e destaca-se que a base de cálculo para esta empresa não abrange nenhuma outra exclusão determinada por lei, além das já consideradas no faturamento. As bases de cálculo para o PIS a recolher estão especificadas no Quadro 32.

Quadro 32 - PIS a recolher empresa Gama

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota PIS (%)	Total PIS a recolher (R\$)
Jan	221.524,15	1,65%	3.655,15
Fev	224.586,98	1,65%	3.705,69
Mar	334.268,93	1,65%	5.515,44
Abr	384.716,96	1,65%	6.347,83
Mai	489.150,39	1,65%	8.070,98
Jun	439.373,00	1,65%	7.249,65
Jul	423.291,61	1,65%	6.984,31
Ago	418.884,32	1,65%	6.911,59
Set	357.087,79	1,65%	5.891,95
Out	344.760,03	1,65%	5.688,54
Nov	352.627,60	1,65%	5.818,36
Dez	642.096,64	1,65%	10.594,59
Total	4.632.368,40		76.434,08

Fonte: Elaborado pela autora.

A tributação pelo Lucro Real, salvo exceções, institui o regime não-cumulativo do PIS, que admite que a empresa possa fazer uso dos créditos de PIS. O valor de PIS a recuperar está demonstrado no Quadro 33, a seguir.

Quadro 33 - PIS a recuperar empresa Gama

Mês	Compras (R\$)	Energia Elétrica (R\$)	Aluguel (R\$)	Total Base de Cálculo (R\$)	Alíquota PIS (%)	Total PIS a recuperar (R\$)
Jan	112.716,00	2.339,75	32.308,72	147.364,47	1,65%	2.431,51
Fev	200.056,52	2.360,98	20.688,15	223.105,65	1,65%	3.681,24
Mar	164.951,62	2.366,32	20.893,15	188.211,09	1,65%	3.105,48
Abr	208.870,18	2.430,50	21.161,50	232.462,18	1,65%	3.835,63
Mai	193.315,12	2.397,80	25.892,70	221.605,62	1,65%	3.656,49
Jun	142.796,82	2.345,38	27.789,03	172.931,23	1,65%	2.853,37
Jul	110.162,40	2.374,17	26.615,42	139.151,99	1,65%	2.296,01
Ago	144.983,73	2.785,37	25.021,82	172.790,92	1,65%	2.851,05
Set	121.919,63	2.713,32	25.012,25	149.645,20	1,65%	2.469,15
Out	238.129,94	2.049,82	22.630,37	262.810,13	1,65%	4.336,37
Nov	196.685,56	2.413,23	22.772,04	221.870,83	1,65%	3.660,87
Dez	79.899,07	2.279,48	23.229,89	105.408,44	1,65%	1.739,24
Total	1.914.486,59	28.856,12	294.015,04	2.237.357,75		36.916,40

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme especificado no Quadro 33, a empresa Gama, especificamente, se credita de PIS com alíquota de 1,65%, nas operações de compra de mercadorias, despesas com aluguel e energia elétrica.

3.2.4.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A alíquota do COFINS para as empresas tributadas pelo Lucro Real é de 7,6% sobre a base de cálculo.

Para apurar o total do COFINS, foi confrontado o valor do COFINS a recolher com o valor do COFINS a recuperar, apresentados no Quadro 34. Constatou-se neste mesmo quadro que a empresa terá valor de COFINS a recolher, pois o valor a recolher é maior que o valor a recuperar.

Quadro 34 - COFINS empresa Gama – Lucro Real

Mês	COFINS a recolher (R\$)	COFINS a recuperar (R\$)	Total do COFINS apurado (R\$)
Jan	16.835,84	11.199,70	5.636,14
Fev	17.068,61	16.956,03	112,58
Mar	25.404,44	14.304,04	11.100,40
Abr	29.238,49	17.667,13	11.571,36
Mai	37.175,43	16.842,03	20.333,40
Jun	33.392,35	13.142,77	20.249,57
Jul	32.170,16	10.575,55	21.594,61
Ago	31.835,21	13.132,11	18.703,10
Set	27.138,67	11.373,04	15.765,64
Out	26.201,76	19.973,57	6.228,19
Nov	26.799,70	16.862,18	9.937,51
Dez	48.799,34	8.011,04	40.788,30
Total	352.060,00	170.039,19	182.020,81

Fonte: Elaborado pela autora.

Da mesma forma do PIS, a base de cálculo para o COFINS também é o faturamento da empresa, e essa base de cálculo, além das já consideradas no faturamento, não possui nenhuma outra exclusão determinada por lei.

Quadro 35 - COFINS a recolher empresa Gama

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota COFINS (%)	Total COFINS a recolher (R\$)
Jan	221.524,15	7,60%	16.835,84
Fev	224.586,98	7,60%	17.068,61
Mar	334.268,93	7,60%	25.404,44
Abr	384.716,96	7,60%	29.238,49
Mai	489.150,39	7,60%	37.175,43
Jun	439.373,00	7,60%	33.392,35
Jul	423.291,61	7,60%	32.170,16
Ago	418.884,32	7,60%	31.835,21
Set	357.087,79	7,60%	27.138,67
Out	344.760,03	7,60%	26.201,76
Nov	352.627,60	7,60%	26.799,70
Dez	642.096,64	7,60%	48.799,34
Total	4.632.368,40		352.060,00

Fonte: Elaborado pela autora.

A tributação pelo Lucro Real, salvo exceções, institui o regime não-cumulativo também para o COFINS, então a empresa Gama possui direito de se creditar de COFINS com alíquota de 7,6%, conforme especifica o Quadro 36.

Quadro 36 - COFINS a recuperar empresa Gama

Mês	Compras (R\$)	Energia Elétrica (R\$)	Aluguel (R\$)	Total Base de Cálculo (R\$)	Alíquota COFINS (%)	Total COFINS a recuperar (R\$)
Jan	112.716,00	2.339,75	32.308,72	147.364,47	7,60%	11.199,70
Fev	200.056,52	2.360,98	20.688,15	223.105,65	7,60%	16.956,03
Mar	164.951,62	2.366,32	20.893,15	188.211,09	7,60%	14.304,04
Abr	208.870,18	2.430,50	21.161,50	232.462,18	7,60%	17.667,13
Mai	193.315,12	2.397,80	25.892,70	221.605,62	7,60%	16.842,03
Jun	142.796,82	2.345,38	27.789,03	172.931,23	7,60%	13.142,77
Jul	110.162,40	2.374,17	26.615,42	139.151,99	7,60%	10.575,55
Ago	144.983,73	2.785,37	25.021,82	172.790,92	7,60%	13.132,11
Set	121.919,63	2.713,32	25.012,25	149.645,20	7,60%	11.373,04
Out	238.129,94	2.049,82	22.630,37	262.810,13	7,60%	19.973,57
Nov	196.685,56	2.413,23	22.772,04	221.870,83	7,60%	16.862,18
Dez	79.899,07	2.279,48	23.229,89	105.408,44	7,60%	8.011,04
Total	1.914.486,59	28.856,12	294.015,04	2.237.357,75		170.039,19

Fonte: Elaborado pela autora.

Igualmente ao PIS, ela se credita de COFINS nas operações de compra de mercadorias, despesas com aluguel e energia elétrica.

3.2.4.6 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

O cálculo do IRPJ com base no Lucro Real foi calculado trimestralmente. A alíquota é de 15% sobre o Lucro Real apurado no período e mais um adicional de 10% para o valor que exceder R\$ 60.000,00 de lucro no trimestre.

Adiante no Quadro 37 é demonstrada a apuração do Lucro Real no ano de 2014.

Quadro 37 - Apuração do Lucro Real ano de 2014

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	805.215,60	1.351.682,97	1.238.414,27	1.381.638,90
Vendas de Mercadorias	805.215,60	1.351.682,97	1.238.414,27	1.381.638,90
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	(226.204,80)	(360.224,30)	(330.555,66)	(387.119,66)
Desconto de Vendas	4.857,14	6.678,70	10.405,19	7.334,73
Cancelamento de Cupom Fiscal	19.978,40	31.763,92	28.745,36	34.819,90
ICMS	121.380,29	187.174,55	168.480,58	207.667,89
PIS/COFINS	72.185,17	121.474,73	110.931,89	123.902,29
INSS DESONERAÇÃO	7.803,80	13.132,40	11.992,64	13.394,85
= RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	579.010,80	991.458,67	907.858,61	994.519,24
(-) CUSTOS DAS VENDAS	(474.722,67)	(544.982,12)	(377.065,76)	(516.257,00)
Custo das Mercadorias	474.722,67	544.982,12	377.065,76	516.257,00
= RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	104.288,13	446.476,55	530.792,85	478.262,24
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	(335.001,12)	(383.394,15)	(379.456,51)	(432.081,45)
Despesas com Vendas	157.108,28	197.880,14	170.474,28	210.931,41
Despesas Administrativas	177.892,84	185.514,01	208.982,23	221.150,04
(-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS	(6.603,20)	(9.305,01)	(7.703,64)	(8.084,61)
(-) Despesas Financeiras	6.603,20	9.305,01	7.703,64	8.084,61
= RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IR E CSLL	(237.316,19)	53.777,39	143.632,70	38.096,18
(+) ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO	18.542,56	25.665,94	565,69	32.396,21
Royalties a maior que limite	18.542,56	25.665,94	565,69	32.173,46
Livros, jornais e revistas	-	-	-	222,75
(-) EXCLUSÕES AO LUCRO LÍQUIDO	-	-	-	-
= LUCRO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	(218.773,63)	79.443,33	144.198,39	70.492,39
(-) COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	-	(23.833,00)	(43.259,52)	(21.147,72)
Compensação de Prejuízos	-	23.833,00	43.259,52	21.147,72
= LUCRO REAL	(218.773,63)	55.610,33	100.938,87	49.344,67

Fonte: Elaborado pela autora.

O Lucro Real é determinado com base no Lucro Contábil apurado, ajustado pelas adições e exclusões, determinadas por lei. Na empresa Gama, após apurar o Lucro Contábil, foram feitas as adições das despesas não dedutíveis, que neste caso, são as despesas com livros, jornais e revistas, pois são despesas que não tem relação com a atividade da empresa e as despesas com royalties, já que a lei determina que é dedutível apenas até o valor limite de 5% da Receita Líquida.

Após os ajustes do Lucro Contábil, foi feita a compensação de prejuízos, vale ressaltar que, pode-se compensar prejuízos até o limite de 30% do Lucro Real ajustado por trimestre. A empresa Gama obteve prejuízo no primeiro trimestre, que foi compensado até o limite permitido, nos trimestres posteriores.

Mesmo com a compensação do prejuízo nos trimestres posteriores, não foi possível compensar todo o prejuízo do primeiro trimestre que foi de R\$ 218.773,63, sendo compensado apenas o limite de 30% do lucro por trimestre, que resultou em um total de R\$ 88.240,24.

O Quadro 38 apresenta os valores de IRPJ apurados trimestralmente, calculados com base no Lucro Real apurado após a compensação dos prejuízos.

Quadro 38 - IRPJ empresa Gama – Lucro Real

Trim.	1º	2º	3º	4º	Total
Lucro Real (R\$)	(218.773,63)	55.610,33	100.938,87	49.344,67	
Alíquota IRPJ	15%	15%	15%	15%	
Total IRPJ (R\$)	-	8.341,55	15.140,83	7.401,70	30.884,08
Limite no trim. (R\$)	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	
Base de Cálculo adicional IRPJ (R\$)	-	-	40.938,87	-	40.938,87
Alíquota Adicional IRPJ	10%	10%	10%	10%	10%
Total Adicional IRPJ (R\$)	-	-	4.093,89	-	4.093,89
Total IRPJ (R\$)	-	8.341,55	19.234,72	7.401,70	34.977,97

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que o primeiro trimestre não possui valor a pagar de IRPJ, pois o trimestre apresentou prejuízo. No segundo e no quarto trimestres não é calculado o IRPJ adicional, pois o lucro não ultrapassou o limite dos R\$ 60.000,00.

3.2.4.7 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A CSLL no Lucro Real também foi calculada por trimestre, ela conta com uma alíquota de 9% também sobre o Lucro Real apurado após a compensação dos prejuízos.

No Quadro 39 pode-se observar os valores encontrados de CSLL.

Quadro 39 - CSLL empresa Gama – Lucro Real

Trim.	1º	2º	3º	4º	Total
Lucro Real (R\$)	(218.773,63)	55.610,33	100.938,87	49.344,67	
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%	
Total CSLL (R\$)	-	5.004,93	9.084,50	4.441,02	18.530,45

Fonte: Elaborado pela autora.

Assim como no cálculo do IRPJ, observa-se que o primeiro trimestre não possui valor a pagar de CSLL, pois, o trimestre não apresentou lucro.

3.2.4.8 Total dos tributos pelo Lucro Real da empresa Gama

O valor total dos tributos com base no Lucro Real apurados pela empresa Gama, estão apresentados a seguir, no Quadro 40.

Quadro 40 - Total dos tributos – Lucro Real

Mês	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	ICMS (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	INSS (R\$)	FGTS (R\$)	Total dos tributos (R\$)
Jan			27.818,52	1.223,63	5.636,14	5.035,36	2.892,43	42.606,08
Fev			18.891,01	24,44	112,58	4.914,63	2.737,19	26.679,85
Mar	-	-	32.788,97	2.409,95	11.100,40	6.403,79	3.139,59	55.842,70
Abr			37.623,14	2.512,20	11.571,36	7.113,07	3.349,64	62.169,41
Mai			46.689,75	4.414,49	20.333,40	7.997,58	3.185,72	82.620,94
Jun	8.341,55	5.004,93	49.066,67	4.396,29	20.249,57	7.587,77	3.275,94	97.922,72
Jul			47.441,57	4.688,30	21.594,61	7.781,61	3.639,69	85.145,78
Ago			45.355,81	4.060,54	18.703,10	7.361,93	3.254,44	78.735,82
Set	19.234,72	9.084,50	37.607,30	3.422,80	15.765,64	6.561,32	3.067,12	94.743,40
Out			30.774,42	1.352,17	6.228,19	6.877,32	3.517,66	48.749,77
Nov			32.942,26	2.157,49	9.937,51	7.681,69	4.261,96	56.980,91
Dez	7.401,70	4.441,02	90.603,30	8.855,36	40.788,30	11.242,64	4.945,31	168.277,63
Total	34.977,97	18.530,45	497.602,72	39.517,68	182.020,81	86.558,71	41.266,69	900.475,02

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que o valor total encontrado na tributação pelo Lucro Real de R\$ 900.475,02, é próximo do valor de R\$ 913.186,53, encontrado pelo Lucro Presumido. Embora os valores de IRPJ e CSLL tenham sido menos onerosos, os valores de PIS e COFINS foram mais altos, e os demais tributos se mantiveram com o mesmo valor, isso explica a pouca diferença encontrada.

3.2.5 Considerações Finais

Os cálculos evidenciados neste estudo servem como forma de Planejamento Tributário, pois segundo Oliveira et al. (2014), o Planejamento Tributário tem o intuito de fazer um estudo prévio à efetivação dos fatos administrativos, efeitos fiscais, jurídicos e econômicos de uma decisão específica, com o objetivo de descobrir a alternativa lícita menos custosa para a empresa.

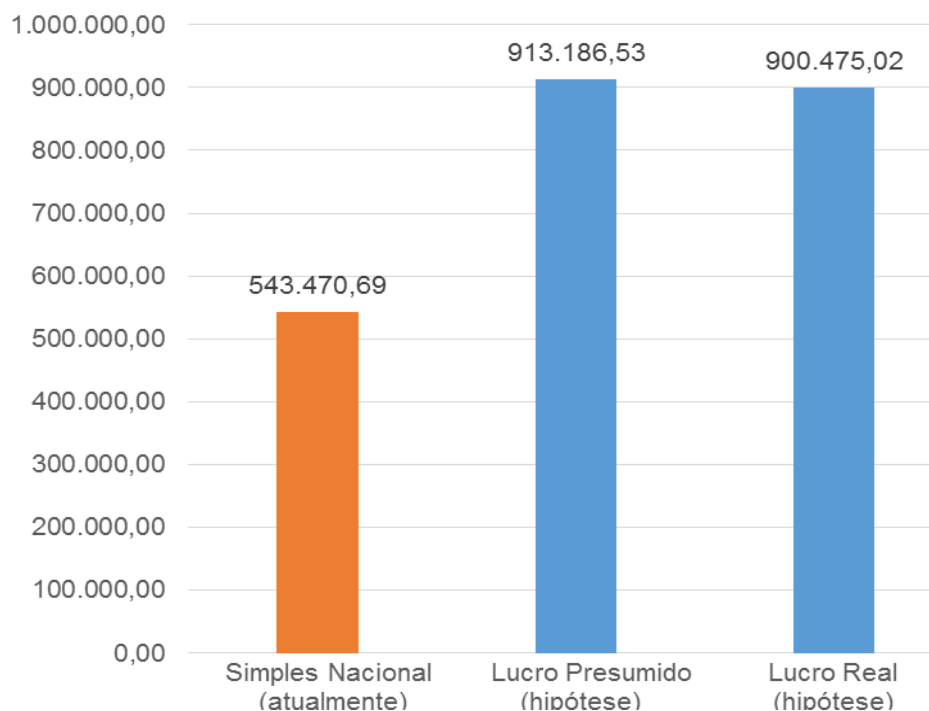
Esses cálculos objetivaram encontrar, previamente à efetivação da fusão das empresas Alfa e Beta, além da alternativa menos custosa para o investidor, a viabilidade desta fusão e se efetivada, o impacto financeiro por ela causado.

É importante salientar que os valores que serviram de base para esse Planejamento Tributário são os valores efetivos de 2014, e esse estudo só é válido se nos anos posteriores o cenário continuar da mesma forma.

Com este estudo de caso, foi possível constatar que se as empresas Alfa e Beta optarem pela fusão, sua carga tributária será muito maior do que se elas continuarem separadas e sendo tributadas pelo Simples Nacional.

Se as empresas Alfa e Beta optarem pela fusão, passando a existir a empresa Gama, essa nova empresa não poderá ser tributada pelo Simples Nacional, pois seu faturamento ultrapassará o limite permitido em lei, isso se o cenário continuar como em 2014. A empresa Gama, então deverá optar pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real. A Figura 2 demonstra a diferença encontrada nos diferentes regimes de tributação.

Figura 2 - Comparativo da carga tributária conforme Regime de Tributação



Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se observar que tanto o Lucro Presumido, quanto o Lucro Real, são muito mais onerosos que o Simples Nacional. Enquanto a soma dos tributos de Alfa e Beta, se continuassem separadas e sendo tributadas pelo Simples Nacional, resulta em R\$ 543.470,69, na empresa Gama são encontrados os valores de R\$ 913.186,53 no Lucro Presumido e R\$ 900.475,02 no Lucro Real.

Conclui-se que se o contribuinte optar pela fusão e escolher como forma de tributação o Lucro Presumido, terá um aumento em seus tributos de mais ou menos 68% e se preferir a tributação pelo Lucro Real terá que arcar com valor de tributos na faixa de 66% mais altos do que as empresas pagam atualmente.

4 CONCLUSÃO

A carga tributária que incide sobre as empresas, no Brasil, é muito alta. Por esse motivo, algumas empresas acabam optando por alternativas não muito convenientes na sua composição societária, como é o caso das empresas analisadas neste estudo. O investidor preferiu criar duas empresas distintas, que pudessem optar por um tipo de tributação menos onerosa, neste caso o Simples Nacional, do que criar uma única empresa com maior faturamento. Mas, optando por essa alternativa, acaba ficando dependente de terceiros, que são usados como sócios aparentes.

Com base neste estudo, foi possível visualizar o porquê de o investidor optar por certas alternativas não muito convenientes na sua composição societária. Realmente, existe uma grande diferença entre a carga tributária gerada pelo regime do Simples Nacional e dos outros regimes de tributação. Os cálculos efetuados serviram de base para chegar nesta conclusão.

Assim, este trabalho teve como objetivo encontrar o impacto financeiro para o investidor, através do Planejamento Tributário, no caso da transformação das empresas distintas Alfa e Beta em uma mesma empresa. Pelo exposto, o objetivo deste estudo foi alcançado, tendo em vista que o estudo demonstrou o valor total dos tributos nos diferentes regimes tributários, na hipótese de que as empresas Alfa e Beta fossem fusionadas e passasse a existir a empresa Gama. Os cálculos evidenciados servem como forma de Planejamento Tributário, pois eles foram efetuados com o intuito de fazer um estudo prévio à operação de fusão das empresas e servem para determinar a viabilidade e o impacto financeiro dessa operação e conseqüentemente encontrar a alternativa menos onerosa para o investidor.

Para fins desse estudo foi considerado como operação para unir as empresas Alfa e Beta o processo de fusão. Salienta-se que não foi feito um estudo aprofundado sobre a melhor forma de operação pois o estudo focou principalmente no Planejamento Tributário e no impacto financeiro encontrado após a união das empresas, não considerando os custos com o processo de transformação.

Para que o estudo fosse viável foram coletados dados junto ao setor contábil das empresas, sendo utilizados relatórios disponíveis no seu sistema contábil, nos módulos Fiscal e Folha de Pagamento. Esses dados foram organizados em planilhas

do Excel conforme foram coletados e a análise dos mesmos foi realizada com cálculos matemáticos de forma a alcançar os objetivos da pesquisa. Os cálculos dos tributos foram realizados com os dados das empresas Alfa e Beta referentes ao exercício de 2014. Chega-se à conclusão de que esses métodos utilizados foram eficientes para alcançar os objetivos do estudo.

No decorrer do estudo foram encontradas algumas limitações. A primeira limitação encontrada foi o fato que a soma dos faturamentos das empresas Alfa e Beta ultrapassou o limite de R\$ 3.600.000,00, dessa forma não foi possível que após o processo de fusão, a empresa se mantivesse enquadrada regime do Simples Nacional. Outra limitação foi a falta de acesso por parte das empresas ao valor do FAP (Fator Acidentário de Prevenção), esse valor serviria de base para calcular uma média que seria utilizada no cálculo do RAT (Risco de Acidente do Trabalho), podendo alterar o valor dos tributos para mais ou para menos. Por não ter acesso a esse valor, o FAP foi desconsiderado. Além dessas, o fato de as empresas não possuírem toda sua contabilidade em dia, prejudicou a tentativa de fazer uma análise mais aprofundada sobre essas empresas.

O estudo possibilitou concluir que se as empresas Alfa e Beta optarem pela fusão, passando a existir a empresa Gama, essa nova empresa não poderá ser tributada pelo Simples Nacional, pois seu faturamento ultrapassará o limite permitido em lei. A empresa Gama, então deverá optar pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real. Somente, se o cenário for parecido com o de 2014.

Também observou-se que tanto o Lucro Presumido, quanto o Lucro Real, são muito mais onerosos que o Simples Nacional. Pode-se perceber que se o contribuinte optar pela fusão e escolher como forma de tributação o Lucro Presumido, terá um aumento em seus tributos de mais ou menos 68% e se preferir a tributação pelo Lucro Real terá que arcar com valor de tributos na faixa de 66% mais altos, do que se essas empresas continuassem separadas e sendo tributadas pelo Simples Nacional.

Com essas informações, pôde-se concluir do ponto de vista da economia tributária que não é viável para o investidor proceder com a fusão das empresas Alfa e Beta, pois o valor dos tributos encontrados são muito mais onerosos do que os tributos que as empresas apuram atualmente estando separadas, e isso faria com que o proprietário não conseguisse mais investir no seu empreendimento. Fica claro

que essas conclusões só são válidas se nos anos seguintes o cenário continuar da mesma forma ou parecido ao de 2014.

Por fim, sugere-se que seja feito esse mesmo estudo em um cenário pessimista, onde o faturamento não ultrapasse o limite de 3.600.000,00, para que a empresa possa se enquadrar no Simples Nacional. E também sugere-se que seja feito esse planejamento em um cenário mais otimista.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi. **Tributos, burocracia e informalidade**. Fomento Mercantil, São Paulo, v. 46, n., p.5-5, jun. 2004. Disponível em: <<http://www.anfac.com.br/v3/uploads/revista/revista-anfac-fomento-mercantil-46.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2015.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- ATHAR, Raimundo Aben. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Prentice Hall, 2005.
- BARKER, Richard. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL. **Decreto nº 3000/99**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 19 mai. 2015.
- BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 12 mai. 2015.
- BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 12 mai. 2015.
- BRASIL. **Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 12 mai. 2015.
- BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 12 mai. 2015.
- BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 22 mai. 2015.
- BRASIL. **Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9648cons.htm>. Acesso em: 22 mai. 2015.
- BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 12 mai. 2015.
- BRASIL. **Lei nº 9.959 de 27 de janeiro de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9959.htm>. Acesso em: 22 mai. 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 19 mai. 2015.

BRASIL. **Lei nº 12.844, de 19 de Julho de 2013.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12844.htm>. Acesso em: 16 out. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 989, de 22 de dezembro de 2009.** Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2009/in9892009.htm>>. Acesso em: 22 mai. 2015.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CHAGAS, Gilson. **Contabilidade geral simplificada:** demonstrações financeiras após alterações na lei das S.As. e as sociedades empresárias à luz do novo Código Civil. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade:** resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa:** métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3 ed. Tradução de Magda Lopes. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DEBACKER, Jason; HEIM, Bradley T.; TRAN, Anh. (2012). Importing corruption culture from overseas: Evidence from corporate tax evasion in the United States. **Journal of Financial Economics**, v. 117, issue 1, p. 122-138, 2015.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ECKERT, Alex. **Teoria da Contabilidade para o exame de suficiência.** São Paulo: Edipro, 2011.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Incorporação, Fusão, Cisão e Outros Eventos Societários.** São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**: atualizado conforme Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KAPLANOGLU, Georgia; RAPANOS, Vassilis T. Why do people evade taxes? New experimental evidence from Greece. **Journal of Behavioral and Experimental Economics**, v. 56, p. 21-32, 2015.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa, volume 1: Teoria geral da empresa e direito societário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. rev. Atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Leandro Edilberto Torres de. **O planejamento tributário nas operações de reorganização societária e sua importância na criação de valor para o acionista**: um estudo de caso. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

O GLOBO (Brasil). **Brasil é o país com a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE**. 2015. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/brasil-o-pais-com-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde-15557772>>. Acesso em: 10 mar. 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Contabilidade básica: com exercícios práticos**: De acordo com as normas brasileiras de contabilidade do CFC. São Paulo: Atlas, 2014.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 13.875, de 28 de dezembro de 2011.** Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=57182&hTexto=&Hid_IDNorma=57182>. Acesso em: 07 set. 2015.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.042, de 6 de julho de 2012.** Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=58019&hTexto=&Hid_IDNorma=58019>. Acesso em: 07 set. 2015.

SANTOS, Fernando de Almeida; VEIGA, Windsor Espenser. **Contabilidade: com ênfase em micro, pequenas e médias empresas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SHINGAKI, Mário. Cisão de empresas: aspectos contábeis e tributários. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, São Paulo, n. 11, 1994.

SHEEN, Albert. The real product market impact of mergers. **The Journal of Finance**, v. 69, n. 6, p. 2651-2688, 2014.

SILVA, Daniel Henrique Ferreira da. et al. **As operações de fusão, incorporação e cisão e o planejamento tributário.** 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/388.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2015.

STROHMEIER, Lilian Souza. **O planejamento tributário através de reorganizações societárias.** 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25734/000751630.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 20 maio 2015.

TEIXEIRA, Elisângela Sampaio. As operações de incorporação, fusão e cisão como formas de planejamento tributário. **Justiça do Direito**, Passo Fundo, v. 28, p.149-164, 2014. Semestral. Disponível em: <<http://www.upf.br/seer/index.php/rjd/article/view/4835/3262>>. Acesso em: 19 maio 2015.

TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito empresarial sistematizado: doutrina, jurisprudência e prática.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

VENOSA, Sílvio de Salvo; RODRIGUES, Cláudia. **Direito civil; direito empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e Incorporação.** Curitiba: Juruá, 2005.

YIN, Robert K.. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 5. ed. Tradução de Crithian Matheus Herrera. Porto Alegre: Bookman, 2015.