

REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS DE EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO

Igor Gabriel Lima

Mestre em Ciências Contábeis – FECAP
Faculdades Integradas do Vale do Ribeira
Rua Hildebrando Macedo, 68 – Centro – 11940-000 – Jacupiranga/SP – Brasil
Telefone (13) 38642745 / (13) 97732665 e-mail: igorgabriellima@gmail.com

José Orcélio do Nascimento

Mestre em Ciências Contábeis – FECAP
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP-SP
Av. Liberdade, 532 – Liberdade – 01502-001 – São Paulo/SP – Brasil
Telefone (11) 3272-2222 e-mail: jorcélio@uol.com.br

Mauro Fernando Gallo

Doutor em Controladoria e Finanças – FEA-USP
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP-SP
Av. Liberdade, 532 – Liberdade – 01502-001 – São Paulo/SP – Brasil
Telefone (11) 3272-2222 e-mail: mauro.gallo@fecap.br

Vanderley Guerra

Mestrando em Ciências Contábeis – FECAP
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP-SP
Av. Liberdade, 532 – Liberdade – 01502-001 – São Paulo/SP – Brasil
Telefone (11) 3272-2222 e-mail: deleyguerra@gmail.com

Carlos Roberto Souza Carmo

Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras - PUC-SP
Universidade de Uberaba
Avenida Nenê Sabino, 1801 - Santa Marta - 38050-501 - Uberaba, MG - Brasil
Telefone: (34) 33198996 / (34) 99963924 / (34) 33198910 e-mail: carlosjj2004@hotmail.com

Resumo

Este artigo teve como objetivo apresentar a necessidade da observação dos aspectos contábeis e tributários nas reorganizações societárias de empresas. Os aspectos contábeis foram delimitados aos custos antes e após a mudança societária, em relação ao planejamento tributário este estudo analisou o Imposto Territorial Rural – ITR, o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e o Imposto sobre Transmissão Onerosa de Bens Imóveis – ITBI. A reorganização societária tem entre os seus objetivos a redução de custos e despesas, onde estão incluídos os tributos pagos pelas empresas. Porém, não deve ser confundida evasão tributária (em que são utilizados meios fraudulentos para se obter uma economia tributária), com elisão tributária (que é o meio legal, formalmente lícito utilizando o princípio da legalidade). Neste trabalho, foram apresentados os reflexos dos tributos ITR, IPTU e ITBI e, ainda, identificada uma redução de custos proveniente da reorganização societária de duas empresas, localizadas em uma cidade na região de Araçatuba no Estado de São Paulo, que atuam no setor rural; mais especificamente na pecuária e na agroindústria canavieira.

Palavras Chave: Planejamento Tributário. Reorganizações Societárias. Tributos.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios

Abstract

This article was to present the need of the observation of accounting and tax aspects in corporate reorganizations of companies. The accounting aspects were delimited cost before and after the corporate change, in relation to tax planning this study analyzed the Rural Territorial Tax – ITR, Property Tax and Urban Territorial – IPTU, and Costly Tax Transfer of Immovable Property – ITBI. The reorganization has among its objectives the reduction of costs and expenses which included are taxes paid by enterprises. However should not be confused tax evasion (using fraudulent means to obtain a tax savings) with tax avoidance (which is the legal environment, formally allowed using the principle of legality). Were presented the reflexes of tributes ITR, IPTU and ITBI and a cost reduction with the reorganization of two companies, located in a city in the region of Aracatuba in São Paulo State, who work in the rural sector and more specifically in livestock and cultivation of sugar cane.

Keywords: Tax planning, Corporate reorganizations, Tributes.

1. Introdução

O estudo de temas tributários pelos pesquisadores de Ciências Contábeis no Brasil é ainda pouco explorado e tópicos complexos como a reorganização societária apresenta ainda menos trabalhos científicos e livros publicados. Desta forma, é difícil encontrar uma definição para reorganização societária. Conforme Gallo (2002, p.20), as reorganizações societárias já ocorrem há um bom número de anos, mas nota-se que até hoje não foi apresentado um conceito claro sobre essas operações.

Para a viabilidade de uma reorganização societária torna-se necessária uma análise com ênfase nos aspectos contábeis como, por exemplo, os custos antes e depois da mudança societária e o aspecto legal tributário. Ou seja, deve-se verificar se o que pretende ser realizado é uma operação que obedece a legislação ou é uma tentativa de enganar a Administração Tributária.

Este artigo tem como objetivo apresentar os reflexos da reorganização societária no planejamento tributário de entidades de direito privado interno, ou seja, organizações que não possuem imunidade tributária, portanto são sujeitos passivos das obrigações tributárias como contribuintes ou responsáveis tributários; em especial, as entidades que atuam no setor rural, ou mais especificamente, na pecuária e na agroindústria canavieira. Não se pode esquecer que o Brasil é um dos países com maior potencial no agronegócio na comunidade internacional.

Para realização deste artigo foram utilizados dados de um estudo para reorganização societária de duas empresas situadas em uma cidade do Estado de São Paulo.

Estas duas empresas atuam na plantação de cana-de-açúcar e criação de gado para corte. Os custos das empresas apresentados referem-se somente a estas atividades e o planejamento tributário foi delimitado ao Imposto Territorial Rural – ITR, ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e ao Imposto sobre Transmissão Onerosa de Bens Imóveis – ITBI.

2. Fundamentação Teórica

Atualmente, no Brasil, um dos setores da economia que se destaca é a agroindústria, porém como as demais atividades econômicas têm seus custos e despesas entre estes o pagamento de tributos que torna sua continuidade comprometida devido à voracidade da administração tributária.

Uma alternativa para a redução dos custos das empresas é a reorganização societária desde que realizada dentro da legalidade, ou seja, não seja fraudulenta.

2.1. Planejamento tributário

O Código Tributário Nacional, no artigo 3º, conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, o pagamento dos tributos é uma prestação pecuniária compulsória.

A finalidade do planejamento tributário é possibilitar ao contribuinte uma economia tributária das suas obrigações com o fisco, evitando o pagamento de valores desnecessários, reduzindo desta forma, custos e despesas. Essa prática já é utilizada por diversas pessoas físicas e jurídicas.

Planejamento tributário, conforme YOUNG (2008, p.99), é observar a legislação pertinente e optar ou não, pela ocorrência do fato gerador. É uma forma de projetar dados e assim, determinar resultados, os quais poderão ser escolhidos para serem realizados ou não.

Para Fabretti (2008, p. 152), o planejamento tributário ou elisão tributária é a atividade preventiva que estuda, a priori, os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido por lei.

Conforme Gutierrez (2006, p. 17), a finalidade do planejamento tributário é prever e dispor os negócios jurídicos do contribuinte de forma que haja uma economia de tributos, sempre respeitando os limites impostos pela lei. Antes de ocorrer o fato gerador, não há obrigação tributária e, portanto, o contribuinte pode se esquivar de adentrar na situação legal de tributação ou mesmo escolher situações legais que resultem numa menor incidência tributária ou mesmo num adiamento de suas responsabilidades fiscais.

A Constituição Federal no artigo 5º, II estabelece que: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Este inciso apresenta o princípio da legalidade. E o texto constitucional nas limitações do poder tributar determina no artigo 150, I que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988)

De acordo com Carvalho (2007, p.174), qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

E ainda conforme os ensinamentos de Carvalho (2007, p.174), o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e dados prescritores da relação obrigacional.

De acordo com as definições apresentadas, o planejamento tributário deve ser realizado antes do fato gerador da obrigação tributária.

Chaves (2008, p.5) afirma que fazer planejamento tributário não é apenas um direito garantido pela Constituição Federal, mas também um dever legal determinado pelo artigo 153 da Lei nº 6.404/76.

Art. 153. 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)

Fabretti (2008, p.153) observa que é necessário pesquisar, antes de cada operação, suas conseqüências econômicas e jurídicas, porque uma vez concretizadas, considera-se ocorrido o fato gerador e existente seus efeitos (art. 116 do Código Tributário Nacional), surgindo a obrigação tributária.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 1966)

Ainda conforme Fabretti (2008, p.153), torna-se necessário estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de lacunas “brechas” na lei que possibilitem realizar a operação pretendida da forma menos onerosa possível para o contribuinte sem contrariar a lei, a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal.

O objetivo do planejamento tributário é possibilitar uma economia tributária obedecendo à lei, ou seja, não ser um ato ilícito e ainda todas as situações que resultem em economia tributária não podem ser consideradas como planejamento tributário.

Para melhor exemplificação deste aspecto, vale mencionar GRECCO (2005, p.35) que demonstra três figuras devem ser afastadas, ou seja, não é planejamento tributário:

- a prática de atos ilícitos;
- a extrafiscalidade e a concessão de incentivos; e
- as opções fiscais.

A prática de atos ilícitos não é planejamento tributário, mas evasão tributária que é um ato ilícito.

Quanto à extrafiscalidade Grecco (2005, p.35) expõe que não configura planejamento tributário a fruição de menor carga tributária em razão de regras informadas pelo objetivo da extrafiscalidade; e engajamento em programas de incentivo governamentais.

E as opções fiscais, de acordo com Grecco (2005, p.35), são escolhas que o contribuinte pode fazer entre modos distintos de apuração do imposto ou do cumprimento da obrigação tributária (por exemplo, a opção pelo lucro presumido no âmbito do imposto sobre a renda) que estão expressa e positivamente prevista no ordenamento.

Os limites devem ser respeitados pela administração tributária para que não sejam cometidos excessos. Para que isto não ocorra deve ser observado o princípio da capacidade contributiva que consta no artigo 145, III, § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

III – [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Porém, mesmo que o texto constitucional adote o princípio da capacidade contributiva, ou seja, possibilite uma proteção aos contribuintes; é interessante lembrar o comentário de Fabretti (2008, p.153) *“às vezes, o Governo tenta passar para a sociedade a falsa idéia de que o planejamento tributário é algo que prejudica o país, o que, no mínimo, é uma postura lamentável.”*

O planejamento tributário hoje é uma necessidade para os contribuintes; sejam pessoas físicas ou jurídicas, em razão da grande carga tributária e da rapidez das mudanças da legislação tributária dos fiscos federal, estaduais e municipais a que são submetidas. Porém o contribuinte deve obedecer os limites da lei, ou seja, não pode ser confundido planejamento tributário ou elisão tributária que são lícitos com a evasão tributária que é ilícita porque é tênue a linha que separa a elisão da evasão tributária.

2.2 Evasão fiscal

A evasão tributária, conforme Gutierrez (2006, p. 58), consiste nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária.

Para Fabretti (2008, p.154), a evasão tributária, ao contrário da elisão, consiste em prática contrária à lei, geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la.

Conforme Young (2008, p.75), a evasão fiscal é um ilícito tributário, sobre o qual caem as normas pautadas na lei que dispõe sobre crimes contra a ordem tributária a lei nº 8.137/90 em conjunto com a lei nº 9.249/95. E a autora citada afirma que na evasão tributária são utilizados meios fraudulentos para se obter uma economia tributária, diferentemente da elisão tributária, que é o meio legal, formalmente lícito utilizando o princípio da legalidade.

Como foi comentada anteriormente, a evasão tributária é contrária à lei e, portanto, é punível por esta, conforme a lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990, no capítulo referente aos crimes contra a ordem tributária, na seção dos crimes praticados por particulares.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

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

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

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Como o objetivo da administração tributária é a arrecadação dos tributos, mesmo com a lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990 que define crimes contra a ordem tributária, o legislador pátrio criou a lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, que no artigo 34, determina que:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (BRASIL, 1990)

Pode ser notado que ao contrário de outros ilícitos, o tributário pode ser extinto desde que ocorra o pagamento dos valores devidos ao fisco, porém, o não pagamento destes valores pode resultar no artigo 83 da lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público, após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (BRASIL, 1996b)

Desta forma, o poder do fisco sobre os contribuintes é grande e muitas vezes os contribuintes procuram meios para pagar o valor menor de tributos e, conforme demonstrado acima, estará ocorrendo evasão tributária.

2.3 Reorganizações societárias

A competitividade entre empresas sempre existiu e atualmente está mais evidente. Isto pode ser confirmado quando se percebe o número de empresas que encerram suas atividades por problemas como falências.

Caso as empresas não cheguem à situação falimentar ou pré-falimentar, seus proprietários resolvem vender suas participações ou procurar novos sócios para que não saiam dos negócios ou venham a perder seus investimentos, no futuro, em decorrência de falência.

Então, surgem vários questionamentos destes empresários: O que fazer? Como fazer para não perder seus investimentos ou mesmo muitos anos da vida dedicados a empresas pequenas ou grandes, situadas em cidades ou na região rural?

Uma das soluções que sempre são apresentadas às pessoas que fazem as perguntas “como” ou “o que fazer” para não perder suas empresas? Ou mesmo melhorar a eficiência e a

eficácia de suas empresas, sem dúvida, será a redução de custos e despesas, adaptação a novas tecnologias ou a entrada de mais capital com novos sócios.

Desta forma, empresários e executivos podem utilizar a reorganização societária, que pode ser realizada com a transformação de um tipo de sociedade para outro, ou pela fusão, ou cisão ou incorporação.

Durante a pesquisa para este trabalho percebeu-se a dificuldade em encontrar uma definição para reorganização societária, isto já havia sido observado por Gallo (2002, p.20) “*embora as reorganizações societárias já venham ocorrendo há um bom número de anos nota-se que até hoje não foi apresentado um conceito claro sobre essas operações.*”

A reorganização societária nem sempre é vantajosa para o fisco, porque um dos objetivos da reestruturação das sociedades é a redução de custos e despesas onde estão incluído os tributos pagos pelas empresas. Para tentar reduzir esta perda arrecadação, a administração pública conta com o artigo 116, Parágrafo único do Código Tributário Nacional:

Art. 116. [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lei nº 104, de 10.1.2001) (BRASIL, 1966)

Quanto ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), vale mencionar Fabretti (2008, p.155): “*A lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou vários dispositivos do CTN, alegando como finalidade a de combater a elisão fiscal, quando na verdade essas alterações referem-se à evasão fiscal, que, como se demonstrou, são coisas diferentes.*”

E conforme os ensinamentos de Fabretti (2008, p.155), a análise do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional apresenta a desconsideração de atos e negócios jurídicos, conforme o ilustre tributarista, este parágrafo único não passa de uma simples declaração de propósitos que para sua aplicação efetiva é necessário uma lei ordinária.

Essa preocupação das operações de reorganizações societárias já foi observada por Gallo (2002, p.20):

A maior dificuldade encontra-se em diferenciar as reais operações de reorganização societária – no caso das fusões, incorporações, e cisões – “das falsas” (sic), assim chamadas por envolver a simulação de operações de vendas de ativos, parciais ou totais.

Uma reorganização pode gerar um monopólio, ou seja, uma concentração econômica que é prejudicial a toda sociedade e contrário ao que estabelece o artigo 170 da Constituição Federal que protege a livre concorrência:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de

elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL, 1988)

Tendo em vista esta possibilidade, o poder público exerce o controle sobre essas possíveis situações através do Conselho Administrativo de Defesa Econômica que tem suas atribuições estabelecidas na lei nº 8.884/96.

Para realizar uma reorganização societária devem ser observados alguns procedimentos, que conforme Fabretti (2005, p.146-148) são:

A – Auditoria da documentação jurídica:

Livros e documentos societários: livros societários (inclusive os já encerrados), exigidos pelo artigo 100 da lei 6404/76; cópias das atas de assembléias ou alterações contratuais dos últimos 20 anos; cautela de ações; cópias das procurações vigentes; acordo de acionistas ou de quotistas e composição do quadro acionário.

Propriedade imobiliária: cópias de todas as escrituras dos imóveis e respectivos registros, acompanhadas de certidões de propriedade e negativa de ônus e alienações e cópias de plantas dos imóveis, regularizadas na prefeitura, habite-se ou conservação e laudo técnico do corpo de bombeiros.

Propriedade mobiliária: prova na contabilidade de aquisição de todos os bens móveis e dos títulos e valores mobiliários e as respectivas declarações de inexistência de ônus.

Propriedade imaterial: verificar o registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial de todas as marcas e patentes, cópias dos contratos de assistência técnica, de transferência de tecnologia e licença de marcas e patentes, bem como documentos referentes a processos e sistemas utilizados na área industrial; relação de todas as patentes requeridas e avaliação das marcas e de suas regularizações.

Capital estrangeiro: via original do certificado do Banco Central do Brasil.

Tributos Federais: cópias das guias de recolhimento DARFs referentes aos impostos e contribuições federais, das declarações e informações fiscais, livros e documentos fiscais dos últimos cinco anos para os impostos e contribuições federais.

Tributos Estaduais: cópias das guias de recolhimento do ICMS dos últimos cinco anos, acompanhadas dos livros de apuração e comprovantes do pagamento do IPVA dos veículos automotores, dos últimos cinco anos.

Tributos Municipais: guias de recolhimento do ISS, IPTU e taxas e licenças dos últimos cinco anos e livros fiscais do ISS.

Contencioso fiscal: certidões negativas de tributos federais, estaduais e municipais, acompanhadas das respectivas certidões de objeto e pé (breve relato) quando forem positivas. Lista de processos fiscais às ações ajuizadas pelas empresas envolvidas no evento.

Trabalhista: listas dos processos trabalhistas, cópias de convenções ou dissídios coletivos; cópias dos contratos de trabalho de todos os executivos; especificação dos benefícios concedidos e relação nominal de todos os empregados.

Lembrando que a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT- no artigo 10 estabelece que qualquer alteração na estrutura jurídica da empresas não afetará os direitos adquiridos por

seus empregados e ainda o artigo 448 da CLT assevera que a mudança na propriedade ou na estrutura jurídica da empresa não afetará os contratos de trabalho dos respectivos empregados.

Previdenciário: Cópias das guias de recolhimento do INSS (últimos dez anos) e do FGTS (últimos 30 anos) e relatórios sobre a última fiscalização.

Cível e Comercial: lista de todos os processos judiciais, no país e no exterior onde a empresa seja autora ou ré; pontos conflitantes que possam resultar em litígios; cópias dos contratos firmados com terceiros; cópias das apólices de seguro e verificar se cada empresa está respeitando o Código de Defesa do Consumidor

Meio Ambiente: registro em órgãos de controle ambiental e verificação da existência de passivos ambientais.

B – Procedimentos contábeis:

As empresas devem elaborar suas demonstrações financeiras trinta dias antes da realização do evento; a reavaliação dos ativos e a verificação de passivos ocultos e contratar os serviços de uma empresa de auditoria para certificar que os valores apresentados representam a exata situação das empresas envolvidas e se foram observados os princípios e normas contábeis.

C – Direitos dos credores:

O Novo Código Civil de 2002 assegura o direito do credor, que se sentir prejudicado desde que o seu crédito seja anterior a um desses eventos, o prazo de 90 dias após a publicação dos atos relativos à incorporação, fusão ou cisão para promover judicialmente a anulação deles.

Art. 1.122. Até noventa dias após publicados os atos relativos à incorporação, fusão ou cisão, o credor anterior, por ela prejudicado, poderá promover judicialmente a anulação deles. (BRASIL, 2002a)

E quanto à responsabilidade tributária não pode ser esquecido o artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. (BRASIL, 1966)

Este artigo do CTN demonstra a responsabilidade tributária da pessoa jurídica resultante da reorganização societária.

Deve ser lembrado ainda que a lei nº 6.404/76, lei das sociedades anônimas, nos artigos 220 a 234, trata da transformação, incorporação, fusão e cisão das companhias.

3. Metodologia

Para realização deste artigo foi utilizada a metodologia conhecida como estudo de caso. Foram apresentados os conceitos teóricos para definir o que é planejamento tributário, evasão fiscal e reorganizações societárias. Demonstrando que a evasão tributária, ao contrário da elisão, consiste em prática contrária à lei.

Conforme Martins (2008), o estudo de caso pede uma avaliação qualitativa, pois seu objetivo é o estudo de uma unidade social que se analisa profunda e intensamente.

De acordo com Gil (1996, p. 58), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

Os valores apresentados foram obtidos com os produtores de cana-de-açúcar e criadores de gado para corte, no município em que foi realizado este trabalho de reorganização societária. As empresas envolvidas neste estudo serão chamadas de empresa A e empresa B.

4. Análise dos Dados e Discussões

O planejamento tributário registrado neste trabalho foi realizado com objetivo de uma fusão entre duas empresas rurais de uma cidade situada na região de Araçatuba, no Estado de São Paulo, sendo que a cidade em que estão situadas as empresas deste estudo, ou melhor, da reorganização societária tem como grandes atividades econômicas o cultivo da cana-de-açúcar e a criação de gado para corte.

Como declarado anteriormente, este estudo trata de duas empresas, aqui tratadas como empresa A e empresa B.

A empresa A possui uma propriedade rural e a empresa B também possui uma propriedade rural e um dos sócios desta empresa tem um escritório na área urbana do município e pretende incorporar este escritório ao patrimônio da nova empresa.

As duas propriedades rurais são vizinhas, o que facilita a administração e uma possível redução de custos e despesas operacionais da futura empresa. A fusão destas duas empresas resultará em outra empresa de nome Ponte Preta que terá como atividades o cultivo de cana-de-açúcar e a criação de gado para corte.

Conforme Marion (2007, p. 29), as pessoas físicas tidas como pequeno e médio produtor rural não precisam, para fins de Imposto de Renda, fazer escrituração regular em livros contábeis e podem utilizar apenas um livro-caixa e efetuar uma escrituração simplificada, porém, conforme a legislação do Imposto de Renda, as pessoas físicas classificadas como grande produtor rural, serão equiparadas às pessoas jurídicas para fins contábeis, devendo fazer escrituração regular.

4.1 Características das empresas:

Empresa A

O patrimônio da empresa A possui uma propriedade rural com 71 alqueires sendo que 50 alqueires são utilizados no plantio da cana-de-açúcar e 20 alqueires na criação de gado, um o rebanho de 200 bois para corte e, 1 alqueire da propriedade é destinado a instalações da administração da propriedade e as casas dos empregados.

Empresa B

Esta empresa possui uma propriedade rural de 60 alqueires dos quais 20 são utilizados no plantio de cana-de-açúcar, 39 alqueires não são utilizados e 1 alqueire para as casas dos empregados e instalações da administração. Um dos proprietários tem um escritório que não está incluso no patrimônio da empresa B. Este imóvel é utilizado nas atividades de consultoria prestadas por este proprietário que pretende encerrar suas atividades como consultor e dedicar-se as atividades da empresa que está sendo constituída com esta fusão.

4.2 Situação atual das empresas

Os custos para o preparo de um alqueire de terra para plantação de cana-de-açúcar são apresentados nas tabelas 1 e 2. Esses custos possibilitam que a cana possa ser cortada até 5 vezes no mínimo e no máximo de 6 a 7 cortes.

ITENS	VALORES EM R\$
Calcário	350,00
Serviço de gradeado	300,00
Serviço de subsolo	200,00
Serviço de nivelado	250,00
TOTAL	1.100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Custo para o plantio

ITENS	VALORES EM R\$
Aubos	1.700,00
Sulcro	150,00
Mão-de-obra	850,00
Caminhão	150,00
Carregadeira	100,00
Muda de cana	1.000,00
Tampação	120,00
Veneno reagente	360,00
Veneno para nascer	200,00
Veneno para mato	480,00
TOTAL	5.110,00

Fonte: Dados da pesquisa

Para o segundo corte, são necessários os outros custos que podem ser verificados na tabela 3.

Tabela 3 – Custos a partir do 2º corte

ITENS	VALORES EM R\$
Aubos	2.000,00
Veneno para mato	300,00
Mão-de-obra	400,00
Gastos adicionais	200,00
TOTAL	2.900,00

Fonte: Dados da pesquisa

Quando da verificação dos valores dos custos apresentados também foram apurados os valores de venda e a tonelada da cana-de-açúcar valia no mercado R\$ 28,00 e 1 alqueire produz 300 toneladas de cana-de-açúcar.

Outra atividade exercida pela empresa A é criação de gado e os gastos desta atividade são apresentados na tabelas 4. Sendo que o preço de compra de um boi magro é de R\$ 700,00.

Tabela 4 – Custo para o confinamento de gado por mês para 200 bois

ITENS	VALORES EM R\$
Silagem de cana	7.200,00
Ração	19.200,00
Vacinas	200,00
Salários e encargos mensais de empregados	2.000,00
TOTAL	28.600,00

Fonte: Dados da pesquisa

São necessários 60 dias para engordar um boi e o preço de venda é de R\$ 85,00 a arroba e um boi pesa de 13 a 18 arrobas. Para facilitar os cálculos convencionou-se considerar que cada boi pesa 15 arrobas.

Conforme as tabelas apresentadas sinteticamente, os resultados das Empresas A e B são:

Empresa A

Receita com a plantação de cana-de-açúcar:	
50 alqueires X 300 toneladas X R\$ 28,00 p/tonelada	R\$ 420.000,00
(-) Despesa com a plantação de cana-de-açúcar no 1º ano	
50 alqueires X R\$ 6.210,00 p/alqueire	<u>R\$ 310.500,00</u>
(=) Resultado Parcial A	R\$ 109.500,00

Receita com o confinamento de gado:	
200 bois X 15 arrobas X R\$ 85,00 p/arroba	R\$ 255.000,00
(-) Despesas com o confinamento de bois	
200 bois X R\$ 700,00 + R\$ 57.200,00 custo p/engorda	<u>R\$ 197.200,00</u>
(=) Resultado Parcial B	R\$ 57.800,00

O **Resultado Total** (Parcial A + Parcial B) foi de **R\$ 167.300,00**, sem considerar os demais custos e despesas.

Empresa B

Receita com a plantação de cana-de-açúcar:	
20 alqueires X 300 toneladas X R\$ 28,00 p/tonelada	R\$ 168.000,00
(-) Despesa com a plantação de cana-de-açúcar no 1º ano	
20 alqueires X R\$ 6.210,00 p/alqueire	<u>R\$ 124.200,00</u>
(=) Resultado Total	R\$ 43.800,00

Assim, como o Resultado Total da Empresa A, o resultado aferido na Empresa B não considerou os demais custos e despesas.

Observou-se que, com a fusão dessas empresas, torna-se necessário a utilização dos 39 alqueires pertencentes a empresa B que não são utilizados, lembrando que sobre as propriedades rurais incide o Imposto Territorial Rural (ITR), conforme o artigo 153 da Constituição Federal.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 2002b)

De acordo com o texto constitucional, o ITR é um imposto extrafiscal por ter como uma das suas finalidades desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. E ainda a alíquota aplicada obedecerá aos artigos 34 e 35 do Decreto nº 4.382 de 19 de setembro de 2002.

Art. 34. A alíquota utilizada para cálculo do ITR é estabelecida para cada imóvel rural, com base em sua área total e no respectivo grau de utilização, conforme a tabela seguinte (Lei nº 9.393, de 1996, art. 11 e Anexo)

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO (em %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Art. 35. O valor do imposto a ser pago é obtido mediante a multiplicação do VTNT pela alíquota correspondente, obtida nos termos do art. 34, considerados a área total e o grau de utilização do imóvel rural (Lei nº 9.393, de 1996, art. 11).

§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após as exclusões previstas nos incisos I e II do art. 16, serão aplicadas as alíquotas correspondentes aos imóveis rurais com grau de utilização superior a oitenta por cento, observada a área total do imóvel (Lei nº 9.393, de 1996, art. 11, § 1). (BRASIL, 2002b)

Conforme pôde ser observado, as alíquotas do ITR variam de 0,03% até 20%. Com isto não é aconselhável uma propriedade rural possuir uma área sem utilização.

E ainda quanto à empresa B, um de seus proprietários está disposto a incorporar ao patrimônio da empresa Ponte Preta o escritório que possui na área urbana da cidade. É uma atitude interessante tendo em vista que com isto o valor do IPTU Imposto Predial e Territorial Urbano será uma despesa da nova empresa.

Deve-se lembrar que estas transferências de imóveis para a nova empresa não terá a incidência do Imposto sobre Transmissão Onerosa de Bens Imóveis – ITBI, como pode ser constatado no artigo 156 da Constituição Federal.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. (BRASIL, 1988)

Com a fusão das empresas A e B será possível um aumento na produção de cana-de-açúcar, ou seja, um aumento de receitas e uma redução no valor do ITR pago e ainda as

despesas com o escritório na área urbana passaram a ser consideradas como despesas da empresa e deixaram de ser pagos pelo antigo proprietário que é uma pessoa física.

5. Considerações Finais

A reorganização societária, sem dúvida, é o instrumento de planejamento tributário mais completo, porque, para realizar a reestruturação de uma sociedade seja fusão, cisão ou incorporação devem ser verificados os aspectos contábeis, jurídicos, econômicos e financeiros.

A proposta deste artigo foi apresentar a possibilidade de utilizar a reorganização societária em empresas rurais, sendo que hoje se encontra pouca pesquisa contábil referente à reorganização societária e ainda é mais complicado tratar deste assunto no meio rural o que pode ser constatado nas referências utilizadas para a elaboração deste trabalho. Conforme o constatado nesta pesquisa, as empresas rurais representam um pequeno número de registros na Junta Comercial de São Paulo, porém não pode ser esquecido que estas são responsáveis por um grande volume de exportações do país.

Constatou-se que a reorganização societária e o planejamento tributário ou elisão tributária são confundidos com evasão tributária esta confusão parte dos contribuintes que utilizam meios escusos para pagar menos tributos e alegam que é um planejamento tributário, mas na verdade é uma evasão tributária não permitida por lei.

A Administração Tributária sempre acusa o contribuinte de agir de maneira ilegal e essas situações ocorrem quando os contribuintes utilizam a evasão fiscal. Porém, quando é utilizada a elisão fiscal e o contribuinte realiza uma economia tributária não contrariando a lei, o fisco também acusa esses contribuintes de lesarem o país, mas a administração tributária esquece que a Constituição Federal no artigo 145, III, § 1º defende a capacidade contributiva do contribuinte.

Como a proposta foi escrever um artigo sobre planejamento tributário, mais especificamente reorganização societária, o tema foi delimitado ao máximo sendo que para tratar deste tema um artigo não basta. Sugere-se, portanto, como pesquisa para os próximos trabalhos, a aplicação da reorganização societária em empresas de pequeno porte e microempresas e também a empresas rurais.

6. Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 05 de outubro de 1988.

_____. **Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. **Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. **Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

_____. **Lei Federal nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

_____. **Lei Federal nº 8.884, de 11 de junho de 1996a.** Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências.

_____. **Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996b.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

_____. **Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002a.** Institui o Código Civil.

_____. **Decreto Federal nº 4.382, de 19 de setembro de 2002b.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva. 2007.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada.** São Paulo: Atlas. 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado.** 8. ed. São Paulo: Atlas. 2008.

_____. **Fusões, aquisições, participações e outros instrumentos de gestão de negócios: tratamento jurídico, tributário e contábil.** São Paulo: Atlas. 2005.

GALLO, Mauro Fernando. **Uma contribuição ao estudo do planejamento tributário nos processos de fusão, incorporação e cisão.** 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRECCO, Marco Aurélio. Reorganização societária e planejamento tributário. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de, ARAGÃO, Leandro Santos de. (Coord.) **Reorganização societária.** São Paulo. Quartier Latin. 2005. P. 30-49.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal.** São Paulo. Quartier Latin. 2006.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária imposto de renda pessoa jurídica.** 8. ed. São Paulo: Atlas. 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação.** 4. ed. Curitiba: Juruá, 2008.