

UTILIZAÇÃO DE METODOLOGIAS DE REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO EM EMPRESAS DO SETOR DE TRANSPORTES

Guilherme Ivan Fischer¹, Clari Schuh², Vanessa de Quadros Martins³, Sílvia Paula Ribeiro⁴, e Marco Aurélio Batista de Sousa⁵.

¹ Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC.

² Professora da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC e Doutoranda em Ciências Contábeis pela UNISINOS.

³ Doutoranda em Ciências Contábeis pela UNISINOS.

⁴ Professor da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul e Doutorando em Ciências Contábeis pela UNISINOS.

⁵ Professor da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul.

Resumo

A pesquisa descreve sobre possibilidades de utilização das metodologias de reestruturação societária: fusão, cisão e incorporação como ferramenta de planejamento tributário, visando à economia fiscal. O objetivo desse trabalho é apresentar um estudo de caso, no qual se analisa a aplicabilidade das metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário em um grupo empresarial do setor de Transportes rodoviário de carga. Para basear o estudo foi realizada uma pesquisa bibliográfica, onde foi preciso apoiar-se nos conceitos, leis, formas de tributação e de reestruturação societária. Assim como foi realizado o levantamento documental e dados da carga tributária utilizada do grupo, a fim de obter mais informações a respeito dos resultados, análise de créditos e apurações, foram utilizados para isso, DRE, balanços, balancetes, Lalur e relatórios. Realizado de forma explicativa, descritiva e qualitativa, esse trabalho possuiu características analíticas e de interpretação, focando um estudo mais aprofundado nas modalidades do lucro real e presumido, além da reestruturação societária. Os resultados evidenciam que a atual forma de organização societária em que o grupo se encontra ainda é a menos onerosa. Conclui-se que a cada exercício seja refeito o estudo, pois caso algum elemento do cenário econômico mudar o resultado pode também se alterar.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Reestruturação societária. Tributos Federais.

1. Introdução

Em épocas de incertezas em termos econômicos, onde a recessão faz que as perspectivas para o futuro seja desafiador para as empresas, faz-se necessário que estas organizações estejam preparadas para enfrentar os desafios e melhor planejar suas operações. Desta forma, o planejamento tributário e a reorganização societária veem ao encontro dessas necessidades, possibilitando, de forma lícita, a estas entidades minimizar o seu ônus tributário e, assim, reduzir custos.

O planejamento tributário leva em consideração os fatos ocorridos no passado, adotando medidas concretas antes do fato gerador, para, de forma legal, diminuir a carga tributária da empresa, devendo ser refeito constantemente, visto a mudança de mercado e da legislação (OLIVEIRA ET AL. 2013). Já a reestruturação societária é uma forma de as empresas ganharem fôlego financeiro, conquistar mercado e serem mais competitivas frente à concorrência.

Diante destes comentários este trabalho tem como objetivo verificar se a reestruturação societária de duas empresas do setor Transportes refletirá na redução de ônus tributário? Além de desenvolver um planejamento tributário, a partir desta reestruturação.

2. Planejamento contábil e tributário

O planejamento contábil para Fabretti (2012) é o instrumento gerencial para a tomada de decisões. Portanto, deve estar atualizada, para fornecer dados e informações para a tomada de decisão. Diante disto, o planejamento tributário se tornou uma importante ferramenta, para que as empresas possam diminuir seus custos e se fortalecerem, tornando-se cada vez mais competitivas no mercado.

O planejamento tributário é o estudo realizado antes da realização do fato, pesquisando seus efeitos jurídico e econômico e as alternativas menos onerosas às empresas (FABRETTI, 2012). Este planejamento tem sempre uma ação preventiva, atos e práticas legais que antecedem, retardam ou impedem a ocorrência do fato gerador do tributo e tem sempre a intenção de reduzir o montante de tributos devidos (RIBEIRO; MÁRIO, 2008). Portanto, trata-se de “é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico, bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas” (OLIVEIRA ET AL, 2013, p. 22).

Desta forma, verifica-se que é importante fazer um bom planejamento tributário para não se confundir com a evasão fiscal e ter problemas com a fiscalização tributária. A elisão fiscal é um meio pelo qual o contribuinte, por meios ilícitos, consegue atingir um impacto tributário menor, ou seja; a utilização de meios ilegais que podem vir a descaracterizar o fato gerador (OLIVEIRA ET AL. 2013).

A atuação do planejamento tributário, com base na elisão, se dá por três esferas, a saber: administrativo, judicial e/ou interno. O administrativo se forma mediante estudos e utilizando meios previstos em lei que garanta uma redução do ônus para a empresa. No judicial, o planejamento ocorre por adoção de medidas judiciais, para suspender o pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquota (OLIVEIRA, 2013). E, o interno “se dá por meio de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador de tributo.” (OLIVEIRA, 2013, p. 204).

Independentemente desta classificação, é necessário que o planejamento possa ser feito de forma correta. Nesse sentido, a contabilidade tributária, uma das ramificações da contabilidade, responsável pela gestão de tributos, bem como sua análise e apurações, dentre as suas funções, pode em muito auxiliar este tipo de planejamento (OLIVEIRA, 2013). Uma vez que a contabilidade tributária, além de apurar impostos, controle de tributos, também tem a função de orientar e capacitar as pessoas, e escriturar documentos (SIQUEIRA ET AL. 2011; OLIVEIRA, ET AL. 2013).

3. Metodologia da pesquisa

Esta pesquisa se caracteriza, inicialmente, como exploratória, por procurar conhecer mais sobre o assunto, mediante um levantamento bibliográfico sobre o tema, sendo que, posteriormente, também, se se utilizou da pesquisa descritiva, buscando contextualizar o ambiente das empresas pesquisadas e as relações dessas organizações com a problemática tributária (BRASILEIRO, 2013).

Tendo como base estes dois tipos de pesquisa, realizou-se um estudo de caso em uma transportadora, a qual será denominada de empresa “A”, e em outra, a qual será denominada de empresa “B”, a fim de assegurar o anonimato das informações.

Para coletar os dados e as informações nestas organizações, foi utilizado visitas *in loco* em cada uma delas e também foram disponibilizados, por parte de seus gestores, documentos fiscais e contábeis, dentre eles: os balanços patrimoniais (BP) pertinentes a estas duas instituições, bem como as demonstrações do resultado do exercício (DRE), o livro de apuração do Lucro real (Lalur), balancetes e razões, em busca de informações relevantes quanto a créditos fiscais do Programa Integração Social (PIS), e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), adições para o Lalur, depreciações.

Por fim, quanto à abordagem do problema, esse estudo é qualitativo, por ser necessário, além da definição do tipo de reestruturação societária, o cálculo da tributação do lucro real e presumido e compará-los.

4. Descrição e Análise dos Dados e Resultados

Nesta seção, são apresentados e analisados os dados e resultados obtidos pelas empresas de Transportes que fizeram parte da pesquisa. Para tanto, realizou-se uma explanação a respeito destas empresas; posteriormente, foi realizado o cálculo das apurações da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ), do Programa Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Após isso foi feita a reestruturação societária dessas duas empresas, e por fim, verificou-se se as empresas seriam menos onerosas, com relação a esses tributos, se fossem incorporadas, e se a incorporação fosse tributada pelo lucro real ou pelo lucro presumido.

As empresas participantes da pesquisa (empresa “A” e empresa “B”) tem como atividade principal o transporte rodoviário de cargas e estão localizadas no interior do Estado do Rio Grande do Sul.

Em operação desde a década de 1980, a transportadora “A” conta com 180 equipamentos (entre carretas, caminhões e veículos leves) e 100 funcionários, é tributada pelo Lucro Real. Já, a outra conta, com 13 equipamentos e não há funcionários vinculados a ela, sendo tributada pelo Lucro Presumido. Ambas as empresas apresentam os mesmos sócios.

As duas transportadoras tiveram faturamento no ano de 2016, de R\$ equivalente a 30.328.409,56, empresa “A”, e R\$ 947.092,26, empresa “B”. Esse faturamento é a base os cálculos do Lucro Presumido, como o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devidos no período de 2016. Para a realização da apuração do Lucro Presumido, verificou se as alíquotas definidas pela legislação e a atividade das empresas. Essa alíquota foi aplicada sobre o faturamento do trimestre, que foi utilizado para apuração do IRPJ e CSLL, onde são aplicadas suas alíquotas, salientando a possibilidade do adicional do IRPJ. Já o cálculo do PIS e da COFINS foi apurado pelas alíquotas definidas pela legislação sobre o faturamento mensal da empresa.

Para o cálculo da CSLL e do IRPJ, verificou-se a receita bruta das empresas nos quatro trimestres do ano, janeiro a março, abril a junho, julho a setembro e outubro a dezembro aplicando percentual de presunção em cada trimestre, conforme definido pela lei 9.249/95, empresas de transportes de carga: 8%, resultando no Lucro Presumido do trimestre, adicionalmente somaram-se as receitas financeiras, a empresa “B” obteve tais receitas, apenas no primeiro e segundo trimestre.

Assim chegando à base de cálculo para IRPJ e sobre tal base de cálculo foi aplicado à alíquota de 15%. Conforme presunção nenhum trimestre superou o limite de R\$ 60.000,00 do lucro, assim não houve o adicional do IRPJ. Observa-se ainda que a empresa possa descontar do IRPJ devido, o IRRF

sobre aplicações financeiras, pois houve a dedução de IRRF sobre aplicações financeiras nos dois primeiros trimestres, e tal valor é recolhido pelas instituições financeiras.

Já o cálculo da CSLL se deu pela aplicação do percentual de presunção de 12%, alíquota definida pela lei 9.249/95, sobre o faturamento de cada trimestre, como ocorreu na apuração do IR, somou-se o valor das receitas financeiras, assim chegou-se a base de cálculo para a CSLL, onde foi aplicado à alíquota de CSLL de 9%, diferentemente do IRPJ a CSLL, não há o adicional, assim foi apurado o valor da contribuição devida no trimestre.

A empresa “B” recolheu apenas o IRPJ e a CSLL, R\$ 21.615,00. Para as empresas que são tributadas pelo lucro presumido, o recolhimento do PIS e da COFINS se dá de forma cumulativa, não existindo qualquer débito decorrente das vendas e qualquer crédito decorrente das aquisições. O cálculo para essas contribuições foi feito pelo faturamento da empresa no mês, onde aplicado as alíquotas, de acordo com as Leis 9.718/98 e 10.833/03 são de 0,65% para PIS e 3,00% para COFINS, quando a apuração for de forma cumulativa, assim foram encontrados os valores a serem recolhidos. Ao longo do ano de 2016, o valor apurado chegou a R\$ 6.156,10 para o primeiro e R\$ 28.412,77 para o segundo.

Ao longo de 2016, a empresa apurou R\$ 56.183,86 de tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, o que representa 5,93% do faturamento da empresa.

Tabela 1 - Resumo Tributos pela empresa “B”

	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS
Valor a recolher	R\$ 11.366,49	R\$ 10.248,51	R\$ 6.156,10	R\$ 28.412,76

Fonte: Elaborado pelos autores.

A seguir, serão demonstradas as apurações desses mesmos tributos de acordo com que a legislação exige, para quem optar por ser tributado pelo lucro real. As empresas que optam pelo regime de tributação do Lucro Real terão como base para cálculos dos seus impostos, o lucro líquido contábil do período, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstos na legislação, e demonstrado no LALUR, livro de apuração do Lucro Real, livro obrigatório para essas empresas. Como forma de apuração da CSLL e IRPJ, as empresas optantes pelo lucro real deverão apurar de forma Trimestral ou anual, por estimativa ou balanço de suspensão ou redução, a transportadora “A” opta pelo balanço de suspensão ou redução. Já as contribuições PIS e COFINS obrigatoriamente, para tributados pelo real, serão de forma não cumulativa.

A forma de cálculo que a transportadora “A” adota, para CSLL e IRPJ, se dá pelo balanço de suspensão ou redução que é apurado mensalmente. A empresa pode suspender ou reduzir o pagamento

do IR e CSLL em cada mês, desde que comprove, por balanços ou balancetes, que não exista lucro tributável ou que o valor recolhido acumulado é superior ao valor devido no período.

Antes da demonstração do cálculo para IR e CSLL, foi feito o Demonstrativo de resultado do Exercício (DRE), que será o alicerce para o cálculo desses tributos. A base para cálculo do DRE é o faturamento da empresa. Sobre esse valor diminui os impostos sobre serviço, resultando na receita operacional líquida. Para chegar ao resultado operacional bruto, diminui-se da receita operacional líquida, os custos com serviços de transportes, que são todos os custos com pessoal, salário, hora extra, alimentação, por exemplo, somado a outros custos com transportes, que é a parte de manutenção da frota, depreciações, serviços em geral relacionados à operação.

A fim de se chegar ao resultado operacional do período, diminuem-se ainda do resultado bruto, as despesas administrativas, tributárias, financeiras e outras despesas operacionais, somando ainda as receitas financeiras e as receitas diversas. Encontrado o resultado operacional, foi somado o resultado com alienação, chegando finalmente ao lucro ou prejuízo do exercício.

Para realizar a apuração da CSLL utilizou-se como base o resultado contábil apurado no final de cada mês, este demonstrado no DRE. Devido à transportadora “A” apurar o lucro real com base no balanço de suspensão ou redução, os resultados contábeis são cumulativos, e sobre tal valor são feitos as adições, exclusões e compensações, essa última limitada a 30% do lucro líquido já ajustado, importante salientar que esses valores, de base negativa, foram usados de períodos anteriores. O valor ajustado foi a base de cálculo para a CSLL, e sobre essa base aplica-se a alíquota de 9%, chegando-se ao valor devido no mês.

O cálculo para o IRPJ é mensal, tendo o lucro contábil, que igualmente como na CSLL é cumulativa durante o período, ajustado pelas adições, exclusões e compensações, que também é limitado a 30% do lucro líquido, para a formação da base de cálculo do imposto. Sobre essa base de cálculo aplica-se a alíquota de 15%. Caso o resultado seja maior que R\$ 20.000 no mês, aplica-se 10% sobre esse excedente, a título de adicional do IRPJ. Tal adicional foi calculado nos meses de março, abril, setembro, outubro e novembro, estão demonstrados mensalmente o cálculo desses dois tributos. Apenas com esses dois tributos (IRPJ e CSLL) a empresa recolheu R\$ 194.381,81.

A empresa “A”, por ser optante do Lucro Real, deve apurar o PIS e COFINS, obrigatoriamente, de forma não cumulativa, ou seja, de forma geral haverá débitos nas vendas e créditos nas compras de mercadorias e aquisições de serviços, caso houver mais débitos o imposto deverá ser recolhido, caso houver mais créditos do que débitos, os valores irão para o ativo a compensar. A base de cálculo para os débitos de PIS e COFINS foi o faturamento relativo aos serviços de transportes, somado às vendas de mercadoria - sucatas e pneus - diminuindo ainda as operações de transportes onde há a suspensão da

incidência desses tributos, essas suspensões são de transportes de mercadorias destinadas ao mercado externo e o contratante for pessoa jurídica predominantemente exportadora, conforme artigo 40 da Lei 10.865. Sobre a base de cálculo foi aplicado 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS, chegando aos valores dos débitos desses tributos, demonstrado no quadro 3.

Durante o ano de 2016, a empresa apurou R\$ 478.032,68 e R\$ 2.201.847,48, de débitos para PIS e COFINS. Estes créditos se dão por conta das compras de insumos, caracterizam os insumos, conforme a IN SRF 404/2004, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviço e serviços prestados por pessoa jurídica, aplicado na prestação de serviço, onde foram aplicadas as alíquotas base de 1,65% e 7,6% para PIS e COFINS respectivamente. A empresa também poderá tomar crédito dos encargos de depreciação dos veículos da frota, e das subcontractações de fretes por pessoas físicas e jurídicas, é importante salientar que a subcontractação de serviços de transportes de carga, de pessoa física, autônomo, por outra empresa de transportes de carga, terá a presunção do crédito dessa contratação onde serão aplicados 75% das alíquotas bases, ou seja, 1,2375% para PIS e 5,7% para COFINS.

Durante o ano de 2016, a empresa apurou R\$ 308.093,17 e R\$ 1.419.095,80 de créditos para PIS e COFINS. Visto os valores de débito e crédito, a diferença se maior para o débito, a empresa deverá recolher; já, se os créditos forem maiores que os débitos, os mesmos ficarão a recuperar para os meses seguintes. Em todos os meses de 2016, a empresa apurou maiores débitos que crédito, valores pagos estão demonstrados no quadro abaixo.

A empresa “A” durante todo o ano de 2016 recolheu com essas duas contribuições sociais, R\$ 952.690,80, recolhendo R\$ 1.147.073,01 de (IRPJ; CSLL; PIS; COFINS), o que representa 3,78% do faturamento. Assim, está pesquisa abordou a proposta de reestruturação societária, como medida de redução do ônus tributário.

Dentro das alternativas de reestruturação societária, que são a fusão, cisão e incorporação, a que foi utilizado nesse trabalho é a incorporação, a partir da “B” (incorporada) pela empresa “A” (incorporadora). A cisão foi descartada, visto que a divisão da empresa não era o objetivo, e a fusão também foi descartada, pois os nomes das empresas deveriam extinguir e o nome já é reconhecido pelos seus serviços.

Conforme determinado pela lei 9.249/96 o primeiro passo para a incorporação é levantar balanço patrimonial 30 dias antes da data do evento. Para fins de estudo, o balanço que será usado nos lançamentos e no protocolo é o balanço patrimonial da empresa, de 2016.

No processo de reestruturação societária, a Lei 6.404 obriga elaborar dois documentos distintos: o protocolo e a justificação. Enquanto o protocolo é uma espécie de contrato que manifesta e

vincula a vontade das sociedades de realizarem a incorporação, a justificção é o motivo pelo qual as sociedades estarão realizando o negócio. Tanto o protocolo quanto a justificção deverão ser levados às assembleias das empresas, em momentos distintos, na primeira assembleia da administração da empresa, além do protocolo, deverá ser autorizado o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporadora, e ainda nomear um perito que fará a avaliação.

Após receber o laudo da perícia, esta ainda deverá ser aprovada mediante nova assembleia na empresa incorporadora e incorporada e cabe, ainda aos sócios da empresa incorporada, declará-la extinta.

Com relação aos lançamentos contábeis, houve o zeramento das contas da incorporada com a criação de uma conta transitória, “incorporação empresa A” que recebeu como contrapartida as contas do ativo, passivo e patrimônio líquido, em três lançamentos contábeis, assim todas as contas, inclusive a transitória, foram zeradas. As contas do ativo que são de natureza devedora, foram para o lançamento de incorporação a crédito, em contrapartida à de débito, a conta transitória, chamada de “incorporação Transportes A”. As contas do passivo e patrimônio líquido que são de natureza credora, nos lançamentos foram a débito com contrapartida da conta transitória a crédito. Abaixo os lançamentos que ocorrerão na incorporada.

1) Baixa no ativo da empresa “B” (incorporada):

D	Incorporação Transportes “A”	10.531.339,88	
C	Disponível		483.093,38
C	Contas a receber		151.544,38
C	Outros créditos		9.691.151,97
C	Custos e despesas a apropriar		930,81
C	Realizável a longo prazo		201,40
C	Imobilizado		204.417,94

2) Baixa no passivo da “B” (incorporada):

D	Fornecedores		3.024,98
D	Empréstimos e financiamentos		316.870,25
D	Obrigações tributárias		14.484,78
D	Obrigações trabalhistas		6.532,40
D	Outras obrigações		80.997,05
D	Obrigações com sócios		110.642,26
D	Empréstimos e financiamentos LP		100.000,01
C	Incorporação empresa “A”	632.551,73	

3) Baixa no Patrimônio Líquido da “B” (incorporada)

D	Capital Integralizado	250.000,00
D	Lucros ou Prejuízos Acumulados	9.078.378,22
D	Ajustes de Exercícios Anteriores	570.409,93
C	Incorporação empresa “A”	9.898.788,15

Já a incorporadora receberá as contas zeradas anteriormente da incorporada, foi criada uma conta transitória de incorporação, denominada “incorporação empresa B”, que como contrapartida à incorporadora recebeu os ativos e passivos, assim como recebeu um aumento do capital social a partir do patrimônio líquido da incorporada. Esses recebimentos de ativo e passivo, e o aumento do patrimônio líquido serão feitos em três lançamentos distintos. O primeiro, as contas do ativo foram a débito com contrapartida a crédito da conta incorporação da empresa “B”. O segundo lançamento, as contas do passivo foram a crédito, em contrapartida a débito da conta transitória. E por fim, o aumento do patrimônio líquido irá a crédito em contrapartida ao débito da conta transitória. Abaixo, demonstrado os lançamentos.

1) Aumento do Ativo na empresa “A” (incorporadora):

D	Disponível	483.093,38
D	Contas a receber	151.544,38
D	Outros créditos	9.691.151,97
D	Custos e despesas a apropriar	930,81
D	Realizável a longo prazo	201,40
D	Imobilizado	204.417,94
C	Incorporação empresa “A”	10.531.339,88

2) Aumento do Passivo na empresa “A” (incorporadora):

D	Incorporação empresa “A”	632.551,73
C	Fornecedores	3.024,98
C	Empréstimos e financiamentos	316.870,25
C	Obrigações tributárias	14.484,78
C	Obrigações trabalhistas	6.532,40
C	Outras obrigações	80.997,05
C	Obrigações com sócios	110.642,26
C	Empréstimos e financiamentos LP	100.000,01

3) Aumento do Patrimônio Líquido na empresa “A” (incorporadora)

D	Incorporação empresa “A”	9.898.788,15
C	Capital integralizado	250.000,00
C	Lucros ou prejuízos acumulados	9.078.378,22
C	Ajustes de exercícios anteriores	570.409,93

Em relação ao novo balanço patrimonial, da nova empresa, foi usada a técnica de consolidação de balanço, ou balanço combinado. A única conta que foi eliminada nessa combinação foi a conta de empréstimo, na empresa “B” a conta está denominada de “empresa A” no ativo, no subgrupo outros créditos e, na empresa “A”, no passivo, no subgrupo empréstimos, essa conta está denominada como “empresa B”, em ambos os balanços na ordem de R\$ 9.691.151,97. E, por fim, na alteração contratual está a alteração contratual da empresa “A” pela incorporação da empresa “B”, onde demonstra o novo capital social da empresa e a divisão pelos sócios.

Visto a parte de reestruturação societária, os próximos assuntos focarão à parte do planejamento tributário, e assim será possível observar qual a tributação menos onerosa para a incorporação, com base nos números de 2016, o lucro presumido ou real? Resultado será observado no final das simulações a seguir.

A simulação do faturamento foi feita somando os faturamentos das empresas, o resultado a seguir são os valores agrupados como se já estivesse em operação, em 2016, a incorporação, tendo como resultado R\$ 31.275.001,81.

Em relação ao primeiro faturamento da empresa “A”, R\$ 30.328.409,56, quando ainda estavam com os faturamentos separados, houve um incremento de aproximadamente 3,03% sobre o faturamento com a incorporação da empresa “B”.

Nos próximos assuntos estará demonstrada a apuração do lucro presumido, bem como o IR e CS; PIS e COFINS de forma cumulativa. E também será demonstrada a apuração do Lucro real, os cálculos para IR e CS por suspensão e PIS e COFINS. Houve mudança significativa em relação aos números, visto que a empresa “A” fatura trinta vezes mais em relação à empresa “B”, resultado esse em que foi aplicado o percentual de presunção, que será o lucro presumido do período. No assunto a seguir, será mostrado o resultado quanto a CSLL e ao IRPJ.

Tendo o lucro presumido dos trimestres, somaram-se a ele, as receitas financeiras, e o ganho de capital, que é a diferença positiva do valor residual do bem pelo valor de venda; no ano de 2016, a empresa “A” apurou R\$ 1.441.491,85 de ganho de capital, e a receita com aluguel de imóveis próprios de cada trimestre. Sobre a soma desses montantes aplicou-se a alíquota de IR, 15%. Como em todos os trimestres, a empresa apresentou lucro e mais outras receitas, acima de R\$ 60.000, houve a incidência do adicional, lembrando que o adicional é 10% sobre a parcela do lucro presumido, somado às outras receitas, que ultrapassaram o limite. Nos quadros 1 e 2 estão a apuração do IRPJ e CSLL no ano de 2016.

Quadro 1 - Apuração do IRPJ Lucro Presumido Incorporação

Descrição	1° Trimestre	2° Trimestre	3° Trimestre	4° Trimestre	TOTAL
Faturamento total do Trimestre	R\$ 9.412.312,62	R\$ 6.439.856,86	R\$ 9.659.501,93	R\$ 5.763.330,40	R\$ 31.275.001,81
Percentual de Presunção	8%	8%	8%	8%	8%
Lucro Presumido	R\$ 752.985,01	R\$ 515.188,55	R\$ 772.760,15	R\$ 461.066,43	R\$ 2.502.000,14
(+) Receitas Financeiras	R\$ 31.973,93	R\$ 25.416,25	R\$ 100.549,23	R\$ 69.619,36	R\$ 227.558,77
(+) Ganho de Capital	R\$ 203.585,84	R\$ 639.756,33	R\$ 71.376,06	R\$ 526.773,62	R\$ 1.441.491,85
(+) Outras receitas (aluguel)	R\$ 2.399,10	R\$ 3.988,40	R\$ 9.084,00	R\$ 8.821,00	R\$ 24.292,50
Base de Cálculo IRPJ	R\$ 990.943,88	R\$ 1.184.349,53	R\$ 953.769,44	R\$ 1.066.280,41	R\$ 4.195.343,26
IRPJ 15%	R\$ 148.641,58	R\$ 177.652,43	R\$ 143.065,42	R\$ 159.942,06	R\$ 629.301,49
Adicional do IRPJ	R\$ 93.094,39	R\$ 112.434,95	R\$ 89.376,94	R\$ 100.628,04	R\$ 395.534,33
IRPJ devido	R\$ 241.735,97	R\$ 290.087,38	R\$ 232.442,36	R\$ 260.570,10	R\$ 1.024.835,82
(-) IRRF s/aplicações Financeiras	R\$ 765,31	R\$ 11.059,54	R\$ 11.720,70	R\$ 13.094,48	R\$ 36.640,03
IRPJ a Recolher	R\$ 240.970,66	R\$ 279.027,84	R\$ 220.721,66	R\$ 247.475,62	R\$ 988.195,79

Fonte: Elaborado pelos autores.

No cálculo para a CSLL foi aplicado 9% sobre a base de cálculo, base essa que engloba o lucro presumido, receitas financeiras, ganho de capital e receitas com aluguel, ressaltando novamente que, no cálculo para a contribuição social, não haverá adicional. No quadro 2, está a apuração da CSLL mensalmente.

Quadro 2 - Apuração da CSLL Lucro Presumido Incorporação

Descrição	1° Trimestre	2° Trimestre	3° Trimestre	4° Trimestre	TOTAL
Faturamento total do Trimestre	R\$ 9.412.312,62	R\$ 6.439.856,86	R\$ 9.659.501,93	R\$ 5.763.330,40	R\$ 31.275.001,81
Percentual de Presunção	12%	12%	12%	12%	12%
Lucro Presumido	R\$ 1.129.477,51	R\$ 772.782,82	R\$ 1.159.140,23	R\$ 691.599,65	R\$ 3.753.000,22
(+) Receitas Financeiras	R\$ 31.973,93	R\$ 25.416,25	R\$ 100.549,23	R\$ 69.619,36	R\$ 227.558,77
(+) Ganho de Capital	R\$ 203.585,84	R\$ 639.756,33	R\$ 71.376,06	R\$ 526.773,62	R\$ 1.441.491,85
(+) Outras Receitas (aluguel)	R\$ 2.399,10	R\$ 3.988,40	R\$ 9.084,00	R\$ 8.821,00	R\$ 24.292,50
Base de Cálculo CSLL	R\$ 1.367.436,38	R\$ 1.441.943,80	R\$ 1.340.149,52	R\$ 1.296.813,63	R\$ 5.446.343,34
CSLL 9%	R\$ 123.069,27	R\$ 129.774,94	R\$ 120.613,46	R\$ 116.713,23	R\$ 490.170,90
CSLL a Recolher	R\$ 123.069,27	R\$ 129.774,94	R\$ 120.613,46	R\$ 116.713,23	R\$ 490.170,90

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme simulação, a empresa recolheria aos cofres do governo, os valores de R\$ 988.195,78 e R\$ 490.170,90 de IR e CS durante o ano de 2016, se a forma de tributação fosse pelo lucro presumido.

Quando a apuração do PIS e da COFINS for cumulativa, diretamente sobre o faturamento é aplicado os percentuais de 0,65% e 3% para essas duas contribuições. Se a empresa escolhesse o lucro presumido, iria desembolsar R\$ 194.464,37,51 para PIS e R\$ 897.527,84,05 para COFINS, ao longo do ano de 2016. Resumidamente, na tabela 3, estão os valores que a empresa recolheria durante o ano, referente aos quatro tributos estudados. Às apurações de IR, CSLL, PIS e COFINS, a empresa precisaria

desembolsar R\$ 2.570.358,89 apenas nestes quatro tributos, o que corresponde a cerca 8,22% do faturamento.

Tabela 2 - Resumo Tributos recolhidos pela incorporação – Lucro presumido

	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS
Valor a recolher	R\$ 988.195,79	R\$ 490.170,90	R\$ 19.464,36	R\$ 897.527,84

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na empresa incorporada, a apuração do IR e CS continuaram pelo balanço de suspensão e redução, visto que pelo trimestral, o valor no máximo se igualaria ao anual, e mais, devido ao fato de a empresa ficar limitada em compensar prejuízos dentro do próprio ano em 30% do lucro, é o outro fator para continuar, nessa simulação, a usar o mesmo sistema que a empresa “A” usa atualmente para apurar o IR e CS. A apuração do IR e da CSLL será demonstrada a seguir.

A apuração do IR e CS começou pela montagem do novo DRE, e assim chegar ao resultado contábil. Foi realizada a soma das contas da empresa “A” e empresa “B” de ambos DRE, com exceção dos impostos sobre serviço, já que o valor de PIS e COFINS sofreu alterações em relação aos antigos DRE’s; assim, foi calculada à parte, a fim de encontrar o resultado de cada mês.

Encontrado o resultado contábil, foi calculado mensalmente o Lucro Real e como as adições foram obtidos pelo LALUR da empresa “A”, foi feito através da verificação documental e dos razões da empresa “B”, as despesas consideradas não dedutíveis, como, por exemplo IPVA de automóvel do sócio, multas e patrocínios, foram adicionadas para cálculo do Lucro Real. Como aconteceu na empresa “A”, onde houve a compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores, a empresa incorporada não poderá se aproveitar desse benefício, de acordo com o Art. 32 Decreto Lei 2.341. Então esse controle de prejuízos fiscais foi feito à parte. No quadro 3 estão demonstrado os débitos da simulação.

Quadro 3 – Simulação dos débitos

Mês	Faturamento	Venda de mercadoria	Operações com suspensão	BC	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
Janeiro	R\$ 3.083.519,24	R\$ -	R\$ 103.434,15	R\$ 2.980.085,09	R\$ 49.171,40	R\$ 226.486,47
Fevereiro	R\$ 3.712.231,30	R\$ -	R\$ 159.759,19	R\$ 3.552.472,11	R\$ 58.615,79	R\$ 269.987,88
Março	R\$ 2.616.562,08	R\$ 25,00	R\$ 83.943,40	R\$ 2.532.643,68	R\$ 41.788,62	R\$ 192.480,92
Abril	R\$ 2.320.893,51	R\$ -	R\$ 76.256,33	R\$ 2.244.637,18	R\$ 37.036,51	R\$ 170.592,43
Mai	R\$ 1.793.272,56	R\$ 550,00	R\$ 97.394,51	R\$ 1.696.428,05	R\$ 27.991,06	R\$ 128.928,53
Junho	R\$ 2.325.690,79	R\$ -	R\$ 102.847,61	R\$ 2.222.843,18	R\$ 36.676,91	R\$ 168.936,08
Julho	R\$ 2.742.600,08	R\$ -	R\$ 154.278,67	R\$ 2.588.321,41	R\$ 42.707,30	R\$ 196.712,43
Agosto	R\$ 2.796.999,50	R\$ -	R\$ 118.918,17	R\$ 2.678.081,33	R\$ 44.188,34	R\$ 203.534,18
Setembro	R\$ 4.119.902,35	R\$ -	R\$ 162.586,14	R\$ 3.957.316,21	R\$ 65.295,72	R\$ 300.756,03
Outubro	R\$ 1.863.897,53	R\$ 600,00	R\$ 161.492,04	R\$ 1.703.005,49	R\$ 28.099,59	R\$ 129.428,42
Novembro	R\$ 1.231.707,77	R\$ -	R\$ 74.194,87	R\$ 1.157.512,90	R\$ 19.098,96	R\$ 87.970,98
Dezembro	R\$ 2.667.725,10	R\$ -	R\$ 62.302,07	R\$ 2.605.423,03	R\$ 42.989,48	R\$ 198.012,15
Total	R\$ 31.275.001,81	R\$ 1.175,00	R\$ 1.357.407,15	R\$ 29.918.769,66	R\$ 493.659,70	R\$ 2.273.826,49

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quando a empresa optar, por ser lucro real, a apuração do PIS e da COFINS deverá ser não cumulativa, ou seja, haverá débitos e créditos dessas contribuições. O cálculo das contribuições sociais, PIS e COFINS, na parte dos débitos foram feitos parcialmente, incluindo-se a adição do faturamento da empresa “B” ao da empresa “A”. As vendas de mercadorias e operações com suspensão, ao contrário da empresa “A”, não existem na empresa “B”.

Já para os créditos de PIS e COFINS houve a verificação documental, a fim de observar créditos referentes às compras de Insumos e contratação de serviços. Houve a adição para base de cálculo para PIS e COFINS, dos valores referentes às subcontratações de fretes PJ e PF, lembrando que, para as contratações de PJ, o crédito é 100%, e referente ao PF, o crédito é presumido em 75%. Não houve qualquer adição de valores referentes à depreciação, visto que os veículos que fazem parte da operação da empresa “B”, estão todos depreciados, o quadro 4 demonstra a base de cálculo para os créditos mensalmente.

Quadro 4 – Crédito de PIS e COFINS

Mês	Crédito Aliquota básica					Crédito Presumido			Total de Créditos	
	Compra de insumos* e Frete PJ	Depreciação	BC	Pis 1,65%	Cofins 7,6%	Subcontração de serviço de frete PF	Pis 1,2375%	Cofins 5,7%	PIS	COFINS
Janeiro	922.589,41	251.441,87	1.174.031,28	19.371,52	89.226,38	753.978,49	9.330,48	42.976,77	28.702,00	132.203,15
Fevereiro	1.023.540,77	251.441,87	1.274.982,64	21.037,21	96.898,68	1.167.245,52	14.444,66	66.532,99	35.481,88	163.431,68
Março	824.424,03	248.641,87	1.073.065,90	17.705,59	81.553,01	509.340,63	6.303,09	29.032,42	24.008,68	110.585,42
Abril	873.572,98	246.079,21	1.119.652,19	18.474,26	85.093,57	508.977,84	6.298,60	29.011,74	24.772,86	114.105,30
Mai	834.315,04	251.109,41	1.085.424,45	17.909,50	82.492,26	289.421,20	3.581,59	16.497,01	21.491,09	98.989,27
Junho	854.109,85	254.117,21	1.108.227,06	18.285,75	84.225,26	452.145,97	5.595,31	25.772,32	23.881,05	109.997,58
Julho	986.742,46	252.074,61	1.238.817,07	20.440,48	94.150,10	705.231,70	8.727,24	40.198,21	29.167,72	134.348,30
Agosto	1.049.887,07	255.030,11	1.304.917,18	21.531,13	99.173,71	771.626,86	9.548,88	43.982,73	31.080,02	143.156,44
Setembro	1.128.290,70	248.232,21	1.376.522,91	22.712,63	104.615,74	785.347,59	9.718,68	44.764,81	32.431,30	149.380,55
Outubro	792.222,58	246.244,18	1.038.466,76	17.134,70	78.923,47	260.867,65	3.228,24	14.869,46	20.362,94	93.792,93
Novembro	579.167,81	300.452,03	879.619,84	14.513,73	66.851,11	174.549,60	2.160,05	9.949,33	16.673,78	76.800,44
Dezembro	730.218,71	237.081,44	967.300,15	15.960,45	73.514,81	732.131,59	9.060,13	41.731,50	25.020,58	115.246,31
Total	10.599.081,41	3.041.946,02	13.641.027,43	225.076,95	1.036.718,08	7.110.864,64	87.996,95	405.319,28	313.073,90	1.442.037,37

* Valor líquido, já descontado devoluções

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em todos os meses do ano de 2016, houve valores a recolher. No quadro 5, estão os valores mensais. Ao longo do ano de 2016, a empresa recolheria de PIS R\$ 180.585,80 e de COFINS o valor de R\$ 831.789,13, com a incorporação das empresas. Com o total dos quatro tributos analisados: CS, IR, PIS e COFINS, a empresa recolheu aos cofres do governo R\$ 1.389.394,63 apurando pelo Lucro real. Abaixo está a tabela resumo desses tributos e valores.

Tabela 3 - Resumo Tributos recolhidos pela incorporadora - Lucro real

	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS
Valor a recolher	R\$ 270.872,84	R\$ 106.146,87	R\$ 180.585,80	R\$ 831.789,13

Fonte: Elaborado pelos autores

A principal finalidade dessa reestruturação societária e, conseqüentemente, do planejamento tributário, é a redução do ônus tributário, abaixo está o quadro comparativo, primeiro sobre o montante pago durante o ano de 2016 pelos atuais sistemas de tributação, empresa “B” pelo presumido e empresa “A” pelo lucro real, logo ao lado, a simulada das empresas incorporadas, pelo lucro presumido e real. O quadro 5 traz uma comparação entre os sistemas de tributação.

Quadro 5 – Comparativo dos sistemas de tributação

	Empresa “A” Lucro presumido	Empresa “B” Lucro real	Incorporação	
			Lucro Presumido	Lucro Real
IRPJ	R\$ 11.366,49	R\$ 136.580,27	R\$ 988.195,79	R\$ 270.872,84
CSLL	R\$ 10.248,51	R\$ 57.801,54	R\$ 490.170,90	R\$ 106.146,87
PIS	R\$ 6.156,10	R\$ 169.939,51	R\$ 194.464,36	R\$ 180.585,80
COFINS	R\$ 28.412,46	R\$ 782.751,69	R\$ 897.527,84	R\$ 831.789,13

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme demonstrado no Quadro 5, no ano de 2016, foi recolhido desses quatro tributos, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS R\$ 1.203.256,57, já a simulação pelo lucro presumido a empresa recolheria R\$ 2.570.358,89 e pelo real, R\$ 1.389.394,64. Esse comparativo mostra que o atual sistema onde há a apuração separada das duas empresas, uma pelo presumido e outra pelo real é mais vantajoso.

5. Considerações finais

Diante da recessão econômica em que se vivenciou no ano de 2015, onde os custos e despesas estão mais elevados, e a margem de lucro menor, o planejamento tributário transforma-se em um diferencial para as empresas se manterem no mercado, ganharem “folego” financeiro e se tornarem competitivas diante dos concorrentes.

A fim de averiguar a forma menos onerosa dos tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para as empresas de transporte “A” e “B”, empresas essas tributadas pelo lucro real e lucro presumido, foi realizado um planejamento tributário com uma proposta de reestruturação societária: uma incorporação. Primeiramente foi demonstrado os valores que as empresas recolheram desses quatro

tributos no ano de 2016, totalizando o montante R\$ 1.203.256,57. Após isso foi feita a simulação da reestruturação societária, a incorporação da “B” pela “A”.

Após a incorporação, foi realizado novamente os cálculos dos quatro tributos, pelo lucro presumido e pelo real, o total que seria recolhido se o sistema tributário fosse definido como o presumido, foi de R\$ 2.570.358,89 e se fosse pelo real R\$ 1.389.394,64. Demonstrando assim que a maneira como está sendo conduzida a empresa, tributariamente, é mais vantajosa.

Por fim, é sugerido que as empresas continuem operando separadamente, por além das questões tributárias, há as estratégicas e os comerciais, além de: realização de um planejamento estratégico para divisão do faturamento de forma mais adequada, a fim de reduzir custos, e quando houver o convite da empresa em participar de algum *bid (oferta, licitação)* a empresa poderá apresentar duas proposta de valores de fretes, visto que são empresas distintas e custo distinto; e, por ter valores extremamente positivos em termos de balanço patrimonial, a empresa “B”, poderá ser usada para fins de angariar recursos financeiros, por empréstimos e financiamentos, pelos seus resultados acumuladas e, por isso, ser mais atrativa pelo mercado financeiro do que a empresa “A”. E que se observe alguns pontos, tais como: quando houver a subcontratação de freteiros, PF ou PJ, seja pela empresa “A”, visto que os mesmos geram créditos de PIS e COFINS para a referida empresa. Outro ponto importante é em relação aos custos das duas empresas, que atualmente está de maneira desigual, pois praticamente todos os custos e despesas vão para a empresa “A” e deveria haver o equilíbrio nos custos e despesas.

Conclui-se que, apesar de os dados apresentados demonstrarem que a incorporação das empresas não reduziria a carga tributária, pelo contrário, aumentaria R\$ 1.416.647,68 se a empresa simulada escolhesse como lucro presumido a tributação, e em R\$ 186.138,07 se a tributação escolhida fosse o lucro real. Sugere-se que a cada final de exercício a empresa recomponha os dados para verificação dos resultados, pois a medida que as variáveis mudam, podem-se encontrar resultados diferentes.

Referências bibliográficas

BRASILEIRO, A. M. M. **Manual de produção de textos acadêmicos e científicos**. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Brasília, DF.

_____. Lei nº 5.172, de 27 de outubro de 1966. Brasília, DF.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, DF.

- _____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 10.637, de 27 de janeiro de 2000. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Brasília, DF.
- _____. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2016. Brasília, DF.
- _____. Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. Brasília, DF.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TG 15, 01 de dezembro de 2016, Brasília, DF.
- _____. Resolução CFC n.º 1.282, 28 de maio de 2010, Brasília, DF.
- _____. Resolução CFC n.º 750, 29 de dezembro de 1993, Brasília, DF.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributaria**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributaria**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- OLIVEIRA, L.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributaria**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa nº 200**, de 13 de setembro de 2002. Brasília, DF.
- _____. **Instrução Normativa nº 400**, de 15 de março de 2004. Brasília, DF.
- RIBEIRO, A. E. L.; MÁRIO, P. C. Utilização de metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário: um estudo de caso. **Contabilidade Vista & Revista**. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, volume 19, 2008, p. 107-128.
- SIQUEIRA, E. **Contabilidade avançada**. São Paulo: Elsevier, 2011.