

ALESSANDRA GIACOMELLI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: RESTRUTURAÇÃO DE EMPRESAS
VISANDO REDUÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada, ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas a UFPR, como requisito para obtenção do título de especialista no Curso de Pós-Graduação em Controladoria - 2007.

Orient.: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA

2008

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer aos meus pais por estar sempre ao meu lado em todos os momentos me auxiliando e me mostrando o caminho correto a seguir, por terem aplicado em minha educação princípios morais e éticos e pela credibilidade que depositaram em mim, a qual me proporcionou ser a pessoa que sou hoje, pois sem eles não teria chegado até aqui.

Aos meus irmãos Daiane e Alison, a Daiane por ter mostrado os passos corretos a seguir, por ter me auxiliado e guiado minha vida profissional e ao Alison, por seguir nossos passos, enfim, agradeço aos dois por fazerem parte da minha história.

Ao meu namorado Adriano por estar sempre ao meu lado e por acreditar sempre nos meus ideais me auxiliando a chegar sempre onde eu desejo.

Ao meu cunhado Claudio Cararo, por ter aplicado seu tempo e conhecimento me auxiliando no desenvolvimento prático desta monografia.

Ao orientador desta monografia, Prof. Dr. Vicente Pacheco, que me auxiliou esclarecendo todas as minhas dúvidas me auxiliando do desenvolvimento da mesma.

A Deus, por ter me dado força, sabedoria e oportunidades para vencer mais esta etapa da minha vida e por estar sempre me iluminando nos momentos mais difíceis.

Enfim, a todos que direta ou indiretamente me auxiliaram e que me permitiram perceber que tudo que

se almeja é possível realizar através de muita força e empenho, a todos, muito obrigada.

RESUMO

Giacomelli, Alessandra. Planejamento Tributário: Reestruturação de Empresas Visando a Redução da Carga Tributária. Esta monografia tem como objetivo demonstrar a importância Planejamento Tributário dentro das empresas. Tendo o objetivo de expor através de estudos aprofundados formas de reduzir a carga tributária de uma empresa, com embasamentos legais contemplando a reestruturação societária através de um planejamento tributário, auxiliando a pessoa jurídica a ser estudada. A realidade tributária é muito complexa, pois o pagamento de tributos gera custos financeiros muito altos a empresa. Desta forma, as empresas deverão buscar formas de gestão tributária para a redução de tributos, através de soluções seguras e legais para minimizar os riscos tributários. Para realização de um Planejamento Tributário eficaz, é imprescindível procurar formas lícitas para reduzir o pagamento dos tributos e ao mesmo tempo maximizar os lucros, estando sempre atento as normas exigidas na legislação. Para a concretização da pesquisa, foram aplicadas técnicas envolvidas a contabilidade que auxiliam no desenvolvimento com utilização de formas legais de planejamento, visando estratégias de reestruturação e readequação do regime tributário.

Palavras-chave: Reestruturação Societária, Planejamento Tributário, Redução de Carga Tributária, Legislação e Contabilidade.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	4
2	LEVANTAMENTO DE LITERATURA.....	7
2.1	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	7
2.1.1	Finalidade do Planejamento Tributário	9
2.1.2	Classificação e Objetivo do Planejamento Tributário	11
2.2	CONCEITOS DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL	12
2.2.1	Evasão Fiscal	12
2.2.2	Elisão Fiscal	13
2.2.3	Elusão Tributária	14
2.3	REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA	15
2.3.1	Base Conceitual Fusão	17
2.3.2	Base Conceitual Cisão	19
2.3.3	Base Conceitual Incorporação.....	21
2.4	REFORMA TRIBUTÁRIA	22
2.5	CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	24
2.6	A IMPORTÂNCIA DO CONTADOR NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	25
2.7	MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS	26
2.7.1	Lucro Real	27
2.7.1.1	Base de Cálculo Lucro Real	29
2.7.1.2	Forma de Apuração Lucro Real	30
2.7.1.3	Livros Contábeis, Fiscais e Comerciais Obrigatórios para o Lucro Real	31
2.7.1.4	Cálculo do PIS e COFINS à Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Real	32
2.7.2	Lucro Presumido	34
2.7.2.1	Base de Cálculo Lucro Presumido	35
2.7.2.2	Forma de Apuração Lucro Presumido.....	36
2.7.2.3	Livros Contábeis, Fiscais e Comerciais Obrigatórios para o Lucro Presumido	37
2.7.2.4	Cálculo do PIS e COFINS à Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Presumido	38
3	ESTUDO DE CASO – REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA	40
3.1.1	Estrutura Funcional	40
3.1.2	Desenvolvimento do Caso Prático.....	40
3.1.2.1	Cálculo do Imposto Empresa Alfa Malharias e Confecções Ltda.	41
3.1.2.2	Cálculo do Imposto Empresa A.....	42
3.1.2.3	Cálculo do Imposto Empresa B.....	43
3.1.2.4	Planejamento Tributário – Análise dos Resultados.....	45
4	CONCLUSÃO	46
5	REFERÊNCIAS.....	48

LISTA DE ABREVIATÖES E SIGLAS

ART. – *Artigo*

CF – *Constituição Federal*

COFINS – *Contribuição*

CSLL – *Contribuição Social Sobre Lucro L*

CTN – *Código Tributário Nacional*

DARF – *Documento de Arrecadação de Receitas Federais*

DIRF – *Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte*

DMPL – *Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido*

DOAR – *Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos*

DOU – *Diário Oficial da União*

DRE – *Demonstração do Resultado do Exercício*

IBGE – *Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística*

ICMS – *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços*

IN – *Instrução Normativa*

INPI – *Instituto Nacional da Propriedade Nacional*

INSS – *Instituto Nacional do Seguro Social*

IPI – *Imposto Sobre Produtos Industrializados*

IRPJ – *Imposto de Renda da Pessoa Jurídica*

LALUR – *Livro de Apuração do Lucro Real*

LR – *Lucro Real*

LSA – *Lei das Sociedades Anônimas*

LP – *Lucro Presumido*

PERDCOMP – *Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação*

RAIS – *Relação Anual de Informações Sociais*

RIR/99 – *Regulamento de Imposto de Renda*

PAT – *Programa Alimentação ao Trabalhador*

PEC – *Proposta de Emenda à Constituição*

PIB – *Produto Interno Bruto*

PIS – *Programa de Integração Social*

TIPI – *Tabela do IPI*

VT – *Vale Transporte*

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentuais de Estimativa da Receita o lucro presumido..... 35

Tabela 2 – Cálculo IRPJ Lucro Real Empresa Alfa Malharias e Confeções Ltda..... 41

Tabela 3 – Cálculo CSLL Lucro Real Empresa Alfa Malharias e Confeções Ltda..... 41

Tabela 4 – Cálculo PIS Lucro Real Empresa Alfa Malharias e Confeções Ltda..... 41

Tabela 5 – Cálculo Crédito PIS Lucro Real Empresa Alfa Malharias e Confeções Ltda..... 41

Tabela 6- Cálculo COFINS Lucro Real Empresa Alfa Malharias e Confeções Ltda..... 41

Tabela 7 – Cálculo Crédito COFINS Lucro Real Empresa Alfa Malharias e Confeções Ltda..... 42

Tabela 8 – Resumo dos Impostos Lucro Real Empresa Alfa Malharias e Confeções Ltda..... 42

Tabela 9 - Cálculo IRPJ Lucro Presumido Empresa A..... 42

Tabela 10 – Cálculo CSLL Lucro Presumido Empresa A..... 42

Tabela 11 – Cálculo PIS Lucro Presumido Empresa A..... 43

Tabela 12 – Cálculo COFINS Lucro Presumido Empresa A..... 43

Tabela 13 – Resumo dos Impostos Lucro Presumido Empresa A..... 43

Tabela 14 - Cálculo IRPJ Lucro Real Empresa B..... 43

Tabela 15 - Cálculo CSLL Lucro Real Empresa B..... 44

Tabela 16 - Cálculo PIS Lucro Real Empresa B..... 44

Tabela 17 – Cálculo Crédito PIS Lucro Real Empresa B..... 44

Tabela 18 - Cálculo COFINS Lucro Real Empresa B..... 44

Tabela 19 – Cálculo Crédito COFINS Lucro Real Empresa B..... 44

Tabela 20 – Resumo dos Impostos Lucro Real Empresa B..... 44

Tabela 21 – Planejamento Tributário – Comparativo entre as empresas..... 45

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa, apesar de não tratar de um tema inédito, mais sim de um tema complexo e interessante, visa possibilitar a oportunidade de obter maior entendimento sobre os processos de reestruturação societária e tributária pelo qual uma organização pode passar, onde a reorganização societária pode envolver uma das três operações sugeridas e detalhadas neste trabalho: incorporação, fusão e cisão. O planejamento tributário será também explanado como possibilidade de redução da carga tributária, visando abranger seus aspectos legais, fiscais e contábeis.

Uma das estratégias econômicas adotadas principalmente pelas empresas de bom poder econômico, tem sido realizada através da reorganização societária, com o intuito de atender os interesses mercadológicos específicos, como a perspectiva de uma empresa incorporada ingressar em um determinado nicho de mercado que está sobre o domínio da empresa incorporada, duas empresas ou mais se unirem a uma só a fim de se tornarem mais fortes frente a concorrência, podendo até mesmo vir a prejudicar a livre concorrência e o consumidor se houver abuso de poder econômico, ou até mesmo para trocarem tecnologias úteis as duas empresas, que por sua vez, geram necessidade de capital de giro e de recursos para investimentos.

Com a alta concorrência entre as empresas, o planejamento tributário, é de extrema importância para as finanças da empresa, pois o pagamento de tributos e taxas, muitas vezes são mais altos do que o próprio custo de produção.

No desenvolvimento deste projeto, torna-se necessário a conceituação das formas de reorganização societária, as quais são efetuadas através de planejamentos tributários com embasamento legal que envolve estas operações através da Lei 6.404/76, o Código Tributário Nacional, bem como, toda a legislação que se fizer necessário pertinente ao assunto envolto.

O planejamento tributário pode envolver os processos de fusão, cisão e incorporação como forma de gerar economia fiscal, a qual, muitas vezes poderá não ser bem vista aos olhos do fisco pelo fato de prover uma queda na arrecadação.

Os instrumentos tributários tem tido grande relevância no meio empresarial, pois com a geração da economia tributária há também redução de custos podendo aumentar a competitividade no meio empresarial, promovendo economia fiscal,

tendo grande importância para os contribuintes e também para o próprio Fisco através da legalidade das operações. Pois, um planejamento estratégico e eficaz para aperfeiçoamento dos resultados com redução dos custos é fundamental para a continuidade da empresa.

O Estado tem o dever de averiguar as operações previamente, podendo autorizar ou não a operação em defesa da ordem econômica. Qualquer uma destas operações deverá ser feita através de análises minuciosas com a elaboração de uma proposta onde os sócios, acionistas, investidores ou adquirentes, viabilizem a eficácia das medidas a serem adotadas justificando o interesse de realizar a operação sugerida.

É importante frisar que o planejamento seja feito com antecedência e também com base em dados confiáveis, para poder concretizar qualquer uma das operações citadas com bastante segurança, sendo recomendável a contratação de pessoas qualificadas como, por exemplo, consultores capazes de analisar todo o processo legal.

Desta reflexão surge então para o estudo proposto o seguinte problema de pesquisa: quais as possibilidades de minimização da carga tributária através de um planejamento visando a obtenção de benefícios fiscais dentro da legalidade?

Os objetivos desta pesquisa estão expostos em geral e específicos. O objetivo geral deste estudo é averiguar a forma de reduzir a carga tributária de uma empresa utilizando formas legais de planejamento contemplando estratégias de reestruturação e readequação do regime tributário.

Para que o objetivo geral seja alcançado é necessário utilizar-se de objetivos específicos tais como, examinar as principais características envolvidas nos eventos societários, evidenciar a relação existente entre o planejamento tributário e as possibilidades fiscais e contábeis de reduzir custos, analisar e evidenciar as formas de reestruturações societárias, conceituar e apurar a legalidade do planejamento tributário em seus aspectos legais, fiscais e contábeis, visando a economia tributária.

A importância dos planejamentos estratégicos tem obtido destaque para a promoção da economia dos impostos, podendo a pessoa jurídica buscar formas menos onerosas para a sua atividade empresarial. Porém, o planejamento tributário ainda trata-se de um assunto com restrita aceitação, devendo sempre atentar-se para não cair em evasão fiscal.

O Planejamento Tributário, segundo YOUNG (2007)

“Em virtude da enorme carga tributária brasileira, dos princípios do pleno desenvolvimento econômico e da livre-iniciativa previstos na Constituição Federal de 1988, cabe aos membros da empresa tomar uma decisão quanto à melhor forma de gerir seus negócios e uma delas a ser tratada neste trabalho é o planejamento mediante a reestruturação da empresa através das operações de fusão, cisão e incorporação.”

Os motivos que levam a empresa a reestruturar sua sociedade de forma lícita pode ser a obtenção de promover economia tributária, ganho de concorrência, aumento da gama de negócio, investimentos e lucros, contudo, visando sempre a menor carga tributária.

Através deste estudo será possível mensurar quais as possibilidades de minimização de custos tributários através de um planejamento visando a obtenção de benefícios fiscais dentro da legalidade.

Para concluir, esta pesquisa visa demonstrar todos os procedimentos necessários que permitam avaliar corretamente a situação das empresas que se envolvam em quaisquer operações pretendidas, através de embasamentos na legislação, com base teórica e um estudo de caso, o qual trará redução de carga tributária em conjunto com a contextualização contábil, a aplicabilidade e a funcionalidade deste contexto na sociedade, visando a redução da carga tributária, contemplando estratégias de reestruturação e readequação do regime tributário.

2 LEVANTAMENTO DE LITERATURA

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para a compreensão deste trabalho será necessário enfatizar a importância do planejamento tributário, pois através dele a empresa poderá de forma lícita reduzir o imposto devido com base em estudos fundamentados na legislação vigente evitando riscos de autuações ou desembolsos desnecessários, pois segundo a Constituição Federal em seu artigo 150, inciso III, nenhum tributo será exigido ou aumentado sem estar estabelecido em Lei.

O planejamento tributário surgiu em um momento em que o Estado passou a fazer maiores exigências, investindo contra o contribuinte de maneira mais agressiva, o que fez com que o contribuinte passasse a reagir contra estas cobranças.

O planejamento tributário passou a ser usado, como uma tentativa de defesa lícita de contra a ação do fisco, pois através do mesmo, é possível organizar e otimizar recursos de redução dos custos tributários.

Dentro dos objetivos da Lei o planejamento tributário consiste em modificar as estruturas societárias, modificar operações e modificar procedimentos, devendo a empresa evitar a ocorrência do fato gerador e reduzir incidências tributárias.

O planejamento tributário deverá ser aplicado com segurança pelas empresas, pois segundo ZALUNCA (2002, p. 1)

“O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.”

O planejamento tributário deve ser encarado como uma atividade empresarial preventiva, pois antes da ocorrência do fato gerador, faz-se um estudo sobre seus efeitos jurídicos, econômicos e financeiros, com constante análise dos

impactos diretos e indiretos com alternativas legais para redução de custos com tributos.

Todo planejamento tributário deve ter por regra alguns princípios básicos:

- Estrutura para funcionar a partir de uma determinada data e não ser extemporâneo;
- Deve ter embasamento legal, vigente a época;
- A elaboração deve avaliar e mensurar o risco e vantagens e conter alternativas caso haja questionamento do fisco.

Segundo MEGGINSON, MOSLEU, PETRI (1986, p.104)

“O planejamento implica o desenvolvimento de um programa para realizar os objetivos e metas da organização. Por isso o planejamento envolve reconhecer a necessidade de ação, investigar e analisar a necessidade, desenvolver uma proposta de ação com base na investigação e na análise, e tomar uma decisão.”

Com o considerável aumento da carga tributária das empresas em nosso país, torna-se de extrema importância o planejamento tributário preventivo como uma ferramenta de gestão empresarial, ou seja, desenvolvimento de gestão tributária.

Segundo BETTONI (2007, p. 34), os instrumentos de gestão tributária são:

- “- Amplos conhecimentos da legislação tributária (pode ser por tributo);
- Conhecimentos Contábeis;
- Conhecimentos inerentes de direito aplicado;
- Razoáveis conhecimentos de finanças;
- Planejamento Tributário;
- Comitê Tributário;
- Legislação Atualizada: Diário Oficial, Literatura Técnica, Jornais...etc;
- Dados Comparativos de Concorrentes;
- Apoio de Consultorias Externas/ Participações em Cursos/ Seminários de Atualização;
- Manuais de procedimentos, Planilhas de Acompanhamento, Sistema de Arquivo.
- Relatórios de Gestão Tributária;
- Relacionamento com outras gerências;
- Consulta Fiscal.”

O planejamento tributário tem se tornado um grande aliado para a redução de caixa, mais para isso a empresa precisa dispor de sistemas de informações internas confiáveis, como a elaboração e manutenção de um orçamento anual para

a reflexão da capacidade de faturamento, custos e margem de lucro e também balancetes mensais com qualidade do encerramento do exercício.

“A análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais, com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível).” MARINS (2002, p. 33)

Atualmente existem as seguintes formas de apuração e recolhimento de tributos: Lucro Real, Lucro Presumido, Super Simples e Arbitrado, sendo que cada uma destas formas possui suas devidas particularidades, podendo reduzir ou aumentar o montante do imposto a ser recolhido.

A apuração do imposto através do Lucro Real poderá ser beneficiado pelas deduções previstas em Lei.

De acordo com o Decreto 3.000/99 poderão ser deduzidos os seguintes incentivos fiscais:

- Art. 475 – Operações de caráter cultural ou artístico, limitado a 4% do IRPJ, em conjunto com audiovisual;
- Art. 484 - Atividade audiovisual, limitado a 3% do IRPJ;
- Art. 90 – Programas de desenvolvimentos tecnológicos industrial/agropecuário, limitado a 8% do IRPJ, em conjunto com o PAT e VT, limitado a 6%;
- Art. 581 e 582: Programa de Alimentação do trabalhador – PAT (4% do IRPJ);
- Art. 591 – Fundos dos direitos da Criança e do Adolescente.

2.1.1 Finalidade do Planejamento Tributário

O planejamento tributário tem como finalidade a economia ou diminuição legal da quantidade dos valores dos tributos a serem pagos para o governo, sem ultrapassar a licitude, evitando possíveis perdas desnecessárias para a empresa.

Com base em estudos realizados pelo IBGE, é possível verificar que entre custos e despesas mais da metade do valor é representado pelos tributos, o que gera a necessidade de um planejamento que vise a economia tributária legal.

Conforme o tributarista LATORRACA (2000, p.28):

“Costuma-se, então, 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”.

São três as finalidades do planejamento tributário:

- Evitar a incidência do tributo adotando procedimentos com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador;
- Reduzir o montante do tributo, tendo a finalidade de reduzir a base de cálculo ou a alíquota do tributo;
- Retardar o pagamento do tributo, onde o contribuinte deverá adotar medidas a fim de postergar o pagamento do tributo, sem incidência de multa.

Para se obter um planejamento tributário eficaz, é preciso dispor de recursos, tais como, a avaliação da cadeia produtiva da empresa, planejamento estratégico, envolvimento dos setores com definição de suas responsabilidades para a avaliação de possíveis impactos buscando a prevenção para eventuais riscos do planejamento e a avaliação da tributação e da forma lícita da redução da carga tributária.

FABRETTI (2003,p.32), cita que “a relação custo/benefício do planejamento tributário deve ser minuciosamente avaliada”, ainda, “não há mágica, apenas alternativas cujas relações custo/benefício variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local”.

2.1.2 Classificação e Objetivo do Planejamento Tributário

Segundo OLIVEIRA (2005, p.181), o objetivo pode ser:

- “a) anulatório – empregando-se estruturas e formas jurídicas a fim de impedir a concretização da hipótese de incidência da norma;
- b) omissivo ou evasão imprópria – a simples abstinência da realização da hipótese de incidência; por exemplo; importação proibitiva de mercadorias com altas alíquotas, como carros importados;
- c) induzido – quando a própria lei favorece, por razões extrafiscais, a escolha de uma forma de tributação, por intermédio de incentivos e isenções; por exemplo: a compra de mercadorias importadas por meio da Zona Franca de Manaus;
- d) optativo – elegendo-se a melhor forma elisiva entre a tributação do IR pelo lucro real ou presumido;
- e) interpretativo ou lacunar – em que o agente se utiliza das lacunas e imprevisões do legislador; por exemplo: não incidência do ISS sobre transportes intermunicipais;
- f) metamórfico ou transformativo – forma atípica que se utiliza da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico, a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal; por exemplo: a transformação da sociedade comercial em cooperativa (menor ônus tributário no regime jurídico pátrio).”

Ainda, segundo OLIVEIRA (2005, p.181), o planejamento tributário pode ser classificado em:

- “a) administrativo – por intervenções diretas no sujeito ativo, por exemplo: a consulta fiscal;
- b) judicial – pelo pleito de tutela jurisdicional, como em ação declaratória de inexistência de débito fiscal;
- c) interno – os atos realizados dentro da própria empresa, como o Comitê de Planejamento Tributário.”

É necessário salientar que os itens classificados não abrangem toda conduta de um planejamento tributário, pois o mesmo poderá utilizar várias formas interligadas.

Deve-se atentar para o perigo de o planejamento se tornar uma redução de carga tributária que ultrapasse os limites legais, ocorrendo desta forma em evasão fiscal com ocorrência de crime de sonegação fiscal.

2.2 CONCEITOS DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Para a reprodução de um planejamento tributário, torna-se necessário o conhecimento e a distinção entre evasão fiscal e elisão fiscal, pois possuem particularidades distintas.

2.2.1 Evasão Fiscal

A evasão fiscal não se configura em hipótese alguma com planejamento tributário, pois através dela o contribuinte possui ação consciente, intencional ou dolosa através de meios ilícitos para reduzir, evitar, retardar ou eliminar o pagamento do devido tributo.

Para a jurisprudência a evasão fiscal é o ato praticado com violação de lei, podendo ser considerado como crime fiscal por parte da Administração Tributária se obtiver o intuito de não pagar tributo, contribuição ou de reduzir o seu montante, sendo considerada violação de lei, pelo fato de ser posterior a ocorrência do fato gerador do tributo. Na evasão fiscal sempre está presente a figura de simulação ou dissimulação, acobertada por roupagem jurídica como o fato gerador que já ocorreu.

Conforme descrito no Código Civil, art. 167, § 1º, haverá simulação quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Com base no parágrafo único do art. 116 do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104 de 2001, dispõe:

"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."

Porém, o que cita este parágrafo não é totalmente aplicável, pois depende dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, não sendo aplicável nos casos de elisão fiscal, pois se aplica somente em casos dos atos praticados com dissimulação.

Como exemplos de evasão fiscal podem ser citados: a omissão de registros em livros fiscais próprios, utilização de documentos inidôneos na escrituração contábil e a falta de recolhimento de tributos.

De acordo com o autor SHINGAKI (2002, p. 25)

"Evasão fiscal é toda e qualquer ação ou omissão ilícita tendente a eliminar o cumprimento de obrigação tributária."

Ainda de acordo com o autor:

"Quando os atos contrários à lei, como omissão ou simulação, são praticados pelo contribuinte com a finalidade de diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributo, tem-se a evasão fiscal." SHINGAKI (2002, p. 25)

É importante salientar que a evasão fiscal poderá causar prejuízos aos negócios, ao governo e a sociedade como um todo.

2.2.2 Elisão Fiscal

"A elisão fiscal ocorre quando os procedimentos, legalmente aceitos, são efetuados antes da ocorrência do fato gerador, representando a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para reduzir, eliminar ou postergar a TIPI classificação da obrigação tributária, caracterizando assim, a legitimidade do planejamento tributário.(MARTINEZ, 2002, p. 2)"

A elisão fiscal é a prática de ato com observância de leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos, podendo ser definido como o planejamento tributário, pois se baseia em brechas existentes na legislação ou ausência de normas que vedem a adoção de um determinado procedimento lícito.

O autor HUCK (1998, p.11) define elisão fiscal como:

“Se a evasão fiscal é sempre fraudulenta, a elisão é uma categoria lógica de reflexão, uma maneira de designar esquematicamente as técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou evitar a aplicação das leis tributárias.”

A elisão fiscal, ainda pode ser definida como, a prática de evitar, reduzir ou retardar o montante do pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas do sujeito passivo anteriores a ocorrência do fato gerador.

2.2.3 Elusão Tributária

A elusão fiscal encontra-se em meio a elisão e a evasão fiscal. A elusão fiscal difere-se de evasão fiscal, pois a elusão seria anterior ao fato gerador, onde o contribuinte buscaria formas menos onerosas tributariamente, diferindo-se também de elisão, pois os meios de uma forma econômica tributária são lícitos, por isso para alguns autores a elusão é definida como elisão ineficaz. Com base na elusão tributária o contribuinte poderá provar a presença de uma causa legítima no ato negocial, para que se lhe aplique a sanção correspondente, que poderá ser a própria do ato perante a Administração.

PERIN (2004) configura a Elusão Fiscal como uma das formas de comportamento que podem ser adotados pelo contribuinte, caracterizando a elusão, quando o contribuinte utiliza-se de meios atípicos, a fim de evitar a subsunção do negócio praticado ao fato típico impositivo, ou seja, busca evitar a incidência do fato gerador.

Quando ocorrer o caso de elusão, o contribuinte terá que assumir o risco, pois terá que buscar alternativas para obter uma menor tributação, seja pela não incidência do fato gerador, ou por uma forma menos onerosa.

2.3 REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA

Quando se trata de reestruturação societária é muito importante para a tomada de decisão da organização o entendimento dos processos disponíveis que pode ser entendido também como “Planejamento Tributário Especial”, pois este planejamento pode surgir em função de uma abertura de filial, alienação ou aquisição da empresa, ou até mesmo o lançamento de novos produtos, sendo necessária a aplicação de processos societários de reestruturação através das operações de fusão, cisão ou incorporação, os quais são institutos do Direito Tributário, ou seja, é parte do Direito Comercial, as normas relativas as estas operações estão expressas nos artigos 223, 224 e 225 da LSA:

Art. 223 - A incorporação, fusão ou cisão podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.

Parágrafo 1º - Nas operações em que houver criação de sociedade serão observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades do seu tipo.

Parágrafo 2º - Os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão, diretamente da companhia emissora, as ações que lhes couberem.

NOTA: Ficam acrescentados os parágrafos 3º e 4º ao art. 223, pelo art. 1º da Lei nº 9457, de 05.05.97 (DOU de 06.05.97), vigência a partir de trinta dias após a sua publicação.

"Parágrafo 3º - Se a incorporação, fusão ou cisão envolverem companhia aberta, as sociedades que a sucederem serão também abertas, devendo obter o respectivo registro e, se for o caso, promover a admissão de negociação das novas ações no mercado secundário, no prazo máximo de cento e vinte dias, contados da data da assembléia-geral que aprovou a operação, observando as normas pertinentes baixadas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo 4º - O descumprimento do previsto no parágrafo anterior dará ao acionista direito de retirar-se da companhia, mediante reembolso do valor das suas ações (art. 45), nos trinta dias seguintes ao término do prazo nele referido, observado o disposto nos parágrafos 1º e 4º do art. 137."

Art. 224 - As condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá:

I - o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II - os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III - os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

IV - a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;

V - o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte na operação;

VI - o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;

VII - todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

Parágrafo único - Os valores sujeitos a determinação serão indicados por estimativa.

Art. 225 - As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembléia-geral das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:

I - os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização;

II - as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;

III - a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;

IV - o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

É importante salientar que a reestruturação societária cabe a qualquer tipo societário, porém as sociedades por ações são as que mais atentem aos objetivos de uma reestruturação.

Toda reestruturação societária deve ser planejada com antecedência, devendo ser efetuados estudos na área fiscal e legal, com base em análises minuciosas às demonstrações financeiras como forma de mensuração de riscos.

A reestruturação societária deverá seguir alguns procedimentos através da realização de uma auditoria de toda a documentação das empresas envolvidas com análise de seu patrimônio. Documentação a ser analisada na auditoria:

- Livros e documentos societários citados no art. 100 da LSA, cópia das atas de assembléias ou alterações contratuais, cópia de procurações vigentes, composição do quadro societário e acordo dos quotistas ou acionistas;
- Cópia das escrituras imobiliárias, registros de imóveis e certidões negativas de alienações e dívidas, bem como, cópia das plantas imobiliárias regularizadas na prefeitura e laudo do corpo de bombeiro;
- Comprovação contábil da aquisição dos bens móveis e valores mobiliários;
- Registro e marcas e patentes no INPI, relação das patentes adquiridas, avaliação das marcas e de suas regularizações;

- Cópia de todos os DARF's de tributos recolhidos, DIRF, RAIS dos últimos 5 anos, LALUR e Livro IPI se for o caso, bem como guias de recolhimento de tributos estaduais ou municipais dos últimos cinco anos;
- Emissão de certidões das certidões estaduais, federais e municipais;
- Disponibilização dos processos trabalhistas, convenções, cópia dos contratos de trabalho e guias de recolhimento do INSS dos últimos 10 anos;
- Listagem dos processos cíveis e comerciais.

Os procedimentos contábeis possuem extrema importância neste processo, onde as empresas deverão levantar balanço específico trinta dias antes da realização do evento, devendo ser transcrito em forma fiel a situação financeira e econômica da empresas, bem como a elaboração das demonstrações financeiras (balanço patrimonial, DRE, DOAR e DMPL). Através de uma análise das demonstrações será possível analisar os riscos e as vantagens que envolverão o negócio a ser realizado.

2.3.1 Base Conceitual 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." (Artigo 228 da Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações)

Fusão pode ser definida como a união de uma ou mais companhias que se extinguem formando uma nova e única grande empresa, que lhe sucederá em direitos e obrigações ativa ou passiva, da sociedade fusionada, adquirindo a nova personalidade jurídica iniciando suas atividades econômicas a partir da data da fusão.

O patrimônio desta nova sociedade será composto pelo patrimônio da empresa fusionada, onde seu capital deverá ser integralizado com bens, direitos e obrigações transferidos da sociedade fusionada. Normalmente quando ocorre o processo de fusão na empresa, o controle administrativo ficará ao encargo da

empresa que se apresentar maior ou mais próspera, visando a redução de custos, pois é sempre pensando neles que a empresa atua, objetivando superar o concorrente e obter uma maior fatia do mercado com a confiança e credibilidade dos clientes, sendo um dos elementos mais significativos o custo tributário. A obtenção de lucros, com capacidade de se sustentar, pagando devidamente seus impostos e obrigações trabalhistas, faz com que as organizações tomem a decisão de alguns grupos unirem forças para conseguirem manter suas obrigações em dia.

É importante deixar claro que cada pessoa jurídica deverá resolver a fusão em reunião com os sócios ou assembléia geral dos acionistas, visando a aprovação do projeto do estatuto, plano de distribuição de ações, devendo os sócios estarem cientes dos laudos, com o intuito de resolver sobre a constituição definitiva da nova sociedade. Peritos deverão ser nomeados para que avaliem o patrimônio das sociedades que serão objeto de fusão.

A fusão é um instituto de natureza societária um tanto complexa, que se apresenta em três elementos fundamentais, porém básicos: transmissão patrimonial integral e englobada com sucessão universal, extinção de pelo menos uma das empresas fusionadas e ingresso dos sócios da sociedade ou das sociedades extintas na nova sociedade criada.

Atualmente as empresas buscam a fusão econômica através da criação de novas sociedades, companhias controladoras, ou financiadoras das sociedades que possuem o mesmo ramo de comércio, indústria, produção distribuição ou colocação de produtos.

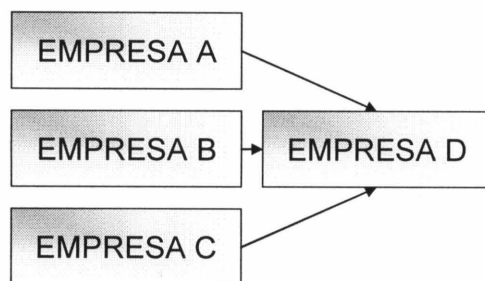
A sociedade não poderá fundir-se a partir do requerimento para apresentação à falência e convocação de possíveis credores e de requerimento de declaração de falência ou de participação. Todo o processo de fusão deverá obedecer as formalidades citadas na Lei 6.404\76, art. 228, § 1º e 2º (Lei das S.A)

“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.

§ 1º A assembléia-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 assembléia-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”.

No aspecto contábil como evento de Fusão poderá ser seguido o seguinte exemplo:



Neste exemplo as empresas A, B e C perderão sua personalidade jurídica, surgindo a empresa D que sucederá as empresas A, B e C em seus direitos e obrigações, transferindo seus ativos e passivos para o patrimônio da empresa D.

Conforme descrito no art. 509 do Decreto 3.000/99 (RIR), no caso de haver prejuízo acumulado em uma das empresas o mesmo está impossibilitado de ser aproveitado na outra.

2.3.2 Base Conceitual Cisão

“É a operação jurídica pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim, ou já existentes, extinguindo a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, e dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.” (Artigo 229 da Lei 6.404/1976 – Lei das Sociedades por Ações)

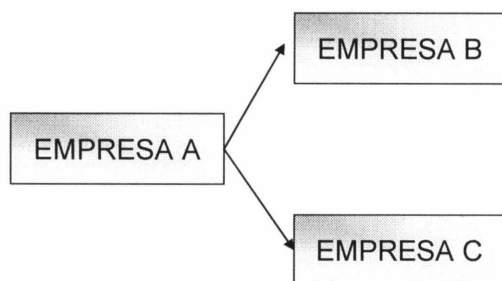
O processo de cisão da empresa não implica somente na extinção da sociedade, a legislação prevê a possibilidade de realização de cisão parcial, onde a empresa continua com a mesma atividade e denominação social, porém com o patrimônio reduzido pelo fato de valores terem sido transferidos para outra ou outras empresas envolvidas no processo da cisão. No processo de cisão total a empresa será extinta, sendo que a sociedade a qual o patrimônio for transferido sucederá a sociedade cindida nos direitos e obrigações, vale salientar que no caso de cisão parcial a sucessão dos direitos e obrigações será sobre a parcela do patrimônio que foi transferido a outra sociedade.

A sociedade que absorver o patrimônio no caso de cisão total deverá

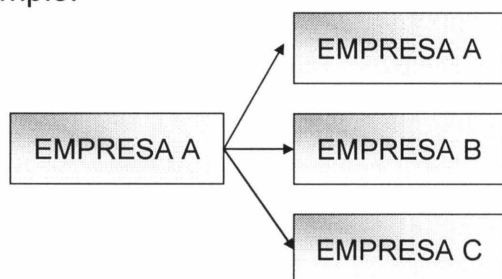
responsabilizar-se de promover o arquivamento e publicação dos atos relativos à operação, já no caso de cisão parcial, a sociedade que absorver a parcela do patrimônio cindida, os atos deverão ser providenciados pela companhia cindida e pela que absorveu o patrimônio.

O evento de cisão poderá ocorrer com sociedades de qualquer tipo, devendo sempre ser observado os dispositivos legais constantes na Lei das S/A nº 6.404/76.

No aspecto contábil como evento de Cisão Total poderá ser seguido o seguinte exemplo:



No aspecto contábil como evento de Cisão Parcial poderá ser seguido o seguinte exemplo:



O processo de cisão visa evitar a tributação dos resultados distribuídos à pessoa física. Neste processo, inicialmente, a pessoa física constitui uma holding, transferindo suas ações ou quotas da participada para a holding, em seguida será promovida a cisão parcial da primeira transferindo os bens, direitos e passivos para a holding, somente quando da realização dos bens e com obtenção dos lucros o imposto de renda deverá ser pago.

A cisão tem sido também utilizada para a transferência de bens imóveis sem o pagamento do imposto de transmissão, onde a cindida terá somente o imóvel, sendo o restante dos bens e direitos dos sócios distribuídos, depois desta operação a empresa será vendida para outro sócio sem alteração do nome do proprietário do imóvel.

Ainda, de acordo com o Decreto 3.000/99 (RIR), os novos controladores da

sucedida poderão, se for o caso, continuar abatendo os prejuízos acumulados se não for alterado seu objeto social.

2.3.3 Base Conceitual Incorporação

“É a operação pela qual uma ou mais sociedades serão absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigação.” (Artigo 227 da Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações)

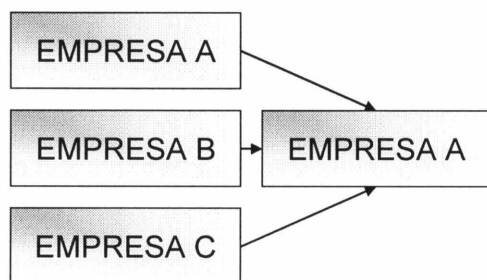
No caso do processo que incorporação as sociedades incorporadas não mais existirão, porém a sociedade incorporadora permanece em termos de personalidade jurídica devendo ocorrer mudança no seu contrato social ou estatuto social com o aumento do capital social e de seu patrimônio, sendo que este aumento deverá ser integralizado com bens, direitos e obrigações recebidos da companhia incorporada.

A transformação de uma sociedade não implica na sua dissolução, somente se deliberados pelos sócios. Se houver deliberação por parte dos sócios os preceitos que forem mais exigentes relativos a transformação deverão ser aplicados conforme os base legal ou de contrato, onde a nova sociedade sucederá automaticamente a sociedade anterior.

No caso de sociedade anônima deverá haver reunião dos sócios em assembléia geral dos acionistas para a aprovação do evento de incorporação, havendo a aprovação deverá ocorrer o devido arquivamento e publicação dos atos da incorporação, devendo ser nomeado um perito pela incorporada.

O evento de incorporação pode ser efetuado entre sociedades do mesmo tipo ou até mesmo de tipos distintos, salvo proibição de lei ou do contrato.

No aspecto contábil como evento de Incorporação poderá ser seguido o seguinte exemplo:



Neste exemplo as empresas B e C deixarão de existir pelo fato de terem sido incorporadas pela empresa A, que sucederá em seus direitos e obrigações. Caso nenhuma das sociedades participe do capital da outra e a incorporação seja feita pelos valores contábeis existentes em cada uma os ativos e passivos das sociedades B e C que serão extintas, serão transferidos para o patrimônio da empresa A que é a incorporadora.

Atualmente o processo de incorporação vem sendo utilizado nas empresas através do planejamento tributário, quando na existência de duas empresas, onde uma possui lucros acumulados e a outra, prejuízos acumulados.

Com base nos artigos 509 a 515 do Decreto 3.000/99 (RIR), não é permitida a compensação de prejuízo da incorporada pela incorporadora, no entanto não há menção na legislação quanto a impossibilidade da empresa que possui prejuízos incorporar a empresa que tem lucros acumulados, sendo assim, os lucros a partir da incorporação passarão a abater os prejuízos acumulados.

2.4 REFORMA TRIBUTÁRIA

O projeto da Reforma Tributária visa criar condições para consolidar os avanços e acelerar o crescimento econômico e a redução das desigualdades, tanto regionais, quanto sociais.

A reforma tributária visa também eliminar os obstáculos para uma produção mais eficiente com menos custos, reduzindo a carga fiscal permitindo o equilíbrio de

Estados e Municípios. A reforma tributária, segundo o Ministério da Fazenda, possui várias razões que contribuem para o desenvolvimento do País.

A proposta da emenda constitucional (PEC) encaminhada ao Congresso Nacional possui seis objetivos principais:

- Simplificar o sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS, eliminando tributos e reduzindo a burocratização da legislação tributária;
- Acabar com a guerra fiscal entre os Estados, com impactos positivos para o investimento e a eficiência econômica;
- Implementar medidas de desoneração tributária, principalmente nas incidências mais prejudiciais ao desenvolvimento;
- Corrigir as distorções dos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento;
- Aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional, que ganha destaque no contexto da reforma tributária como condição para fins da guerra fiscal;
- Melhorar a qualidade das relações federativas, ampliando a solidariedade fiscal entre a União e os entes federados, eliminando e dando início a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal no Brasil.

Apesar de várias tentativas para a implementação de reformas tributárias não terem sido bem sucedidas, há quem diga que o momento atual é mais favorável pelo crescimento econômico, o qual possui impacto positivo sobre a arrecadação.

Através da proposta da reforma tributária será possível eliminar obstáculos para uma produção mais eficiente e com menos custos, reduzindo a carga tributária sobre consumidores e produtores, estimulando o desenvolvimento de Estados e Municípios.

A implantação da Nota Fiscal Eletrônica com a integração entre os fiscos trará benefícios ao combate a sonegação fiscal.

Com a reforma tributária o País terá possíveis impactos positivos, pois através da reforma será possível a correção de distorções no sistema tributário, bem como, simplificando as resistências políticas. Com a proposta apresentada as pessoas jurídicas, trabalhadores, Estados e Municípios terão alguns impactos.

Segundo o Ministério da Fazenda, os impactos para as empresas serão os seguintes:

- Grande simplificação das obrigações tributárias, com redução expressiva de custos de apuração e recolhimento de impostos;
- Aumento da competitividade, através da desoneração das exportações e, principalmente, da redução da tributação sobre a folha de pagamentos, contribuindo para o fortalecimento da posição do Brasil no ambiente de concorrência internacional;
- Melhora das condições de investimento, através da desoneração completa dos bens de capital e da eliminação do componente de incerteza resultante da guerra fiscal;
- Redução da informalidade e da concorrência predatória de empresas que sonegam tributos;
- Aumento da eficiência econômica e da produtividade, através da redução da incidência cumulativa de tributos, da correção das distorções resultantes da guerra fiscal e da implementação de uma política mais racional de desenvolvimento regional.

2.5 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A carga tributária no Brasil possui um índice muito elevado em comparação a países desenvolvidos, o que não se justifica apenas pela eficiência dos órgãos responsáveis pela arrecadação.

A partir da Constituição de 1998, a carga tributária vem sofrendo um constante processo de crescimento. Com a evolução da carga tributária no Brasil entre 1986 e 2006, percebe-se em duas décadas, que a carga tributária subiu quase 60% no país.

Aumentar impostos foi regra em todas as esferas do estado: o governo federal elevou suas taxas em 47% e os estados, em 79%, mas os municípios foram os campeões, com alta de 145%, em relação ao valor do PIB.

Em várias pesquisas efetuadas foi possível constatar que o brasileiro paga muito imposto, sendo que estes impostos acabam gerando muito custo para as pessoas jurídicas e pessoas físicas.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento, os brasileiros pagam altos impostos indiretos, ou seja, as chamadas alíquotas de dentro, que vêm embutidos no preço das mercadorias e serviços.

A falta de controle dos gastos públicos e constantes desvios de finalidade também acabam por prejudicar, pois cresce relativamente o gasto público e conseqüentemente a arrecadação, onde com esta situação o país não consegue sair da crise

A despesa pública traz efeitos na economia do país e tal ocasião ocorre a partir da importância do volume das despesas em relação a renda nacional. Desta forma, a alta carga tributária acaba sendo necessária para financiar as elevadas despesas do setor público, com isso, a implantação da reforma tributária se tornará realmente eficiente para realizar grandes mudanças que reduzam e eliminem distorções nos atuais gastos públicos.

2.6 A IMPORTÂNCIA DO CONTADOR NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A contabilidade e conseqüentemente o contador, possuem destaque quando o assunto é planejamento tributário, isto é, o contador deverá procurar formas lícitas para redução do pagamento dos tributos, estando ao mesmo tempo atento as alterações das legislações vigentes. O contador através de estudos específicos, conforme a necessidade da empresa deverá buscar formas de redução do desembolso financeiro com o pagamento de tributos, pois além de reduzir a carga tributária poderá maximizar o lucro da empresa auxiliando o executivo na questão da sobrevivência empresarial.

Os colaboradores também envolvidos no planejamento tributário deverão estar preparados para a realização deste processo, através de acompanhamento constante das atualizações da legislação, estudo dos benefícios fiscais, créditos tributários, parcelamento de dívidas entre outros, fundamentais para a economia de tributos.

O contador através do acompanhamento do empresário, no dia-a-dia da empresa, deverá prever de forma racional soluções para a redução da carga tributária.

Devido ao mundo atual globalizado, os mercados estão cada vez mais competitivos e com ônus tributários cada vez maiores, o que faz com que a função do contador não seja apenas a de registrar operações da empresa, mais sim estar atento a análises de legislações e de mercado para que possa criar boas técnicas de gerenciamento, entre eles o gerenciamento tributário.

O contador deve estar preparado para entender o que os dispositivos legais lhe transfere e saber aplicar corretamente as alterações necessárias e possíveis no cotidiano da empresa, pois qualquer ato de imperícia poderá trazer pesados prejuízos, com possíveis pagamentos de multas e juros.

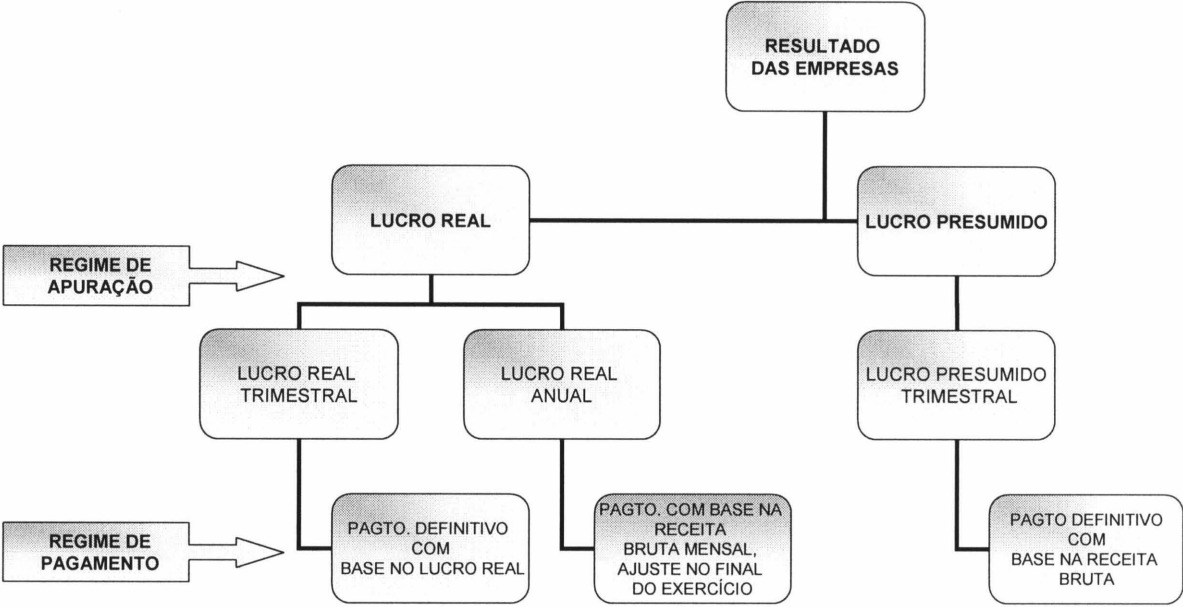
O contador deverá buscar auxílio através de leituras da legislação tributária, prevendo problemas e situações favoráveis que poderão ser aplicados como forma de redução de custo fiscal.

2.7 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

De acordo com o CTN em seu artigo 44, a base de cálculo do imposto é o montante real, presumido ou arbitrado das rendas e proventos tributáveis.

As pessoas jurídicas poderão ser tributadas pelo Simples, Lucro Presumido, Lucro Real ou Arbitrado por opção ou por determinação legal.

Este estudo se aprofundará em apenas duas formas de tributação: Lucro Real e Lucro Presumido.



2.7.1 Lucro Real

As pessoas jurídicas tributadas ao lucro real poderão determinar o lucro com base no balanço anual ou através de balanços trimestrais.

De acordo com o artigo 277 do Decreto 3.000/99:

“lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este decreto.”

De acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

Estão obrigadas ao lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita bruta total seja superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicados pelo

número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses de acordo com a Lei 10.637/2002.

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privativos 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 benefícios fiscais relativos à isenção ou redução de impostos;

V – que no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2 da Lei 9.430/96;

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 receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a longo prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Também estão obrigadas ao lucro real as empresas imobiliárias enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado, ou seja, custos futuros de conclusão de obras, onde as pessoas jurídicas mesmo não obrigadas poderão apurar com base no lucro real, pois caso a empresa mesmo com pequeno lucro ou prejuízo, poderá apurar o Lucro Real visando a economia tributária.

2.7.1.1 Base de Cálculo Lucro Real

O imposto de Renda calculado pelo Lucro Real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o imposto de renda e demonstrado no LALUR.

Os ajustes do Lucro Líquido Contábil para apuração do lucro real deverão ser consideradas:

Adições: De acordo com o art. 240 do Decreto 3.000/99 são as despesas registradas na contabilidade que não são dedutíveis para fins fiscais, ou seja, as despesas necessárias pagas ou incorridas necessárias atividade fim da empresa.

Para determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período:

- Custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido, que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- Resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, devam ser computados na determinação do lucro real.

Exclusões: De acordo com o art. 250 do Decreto 3.000/99 são as receitas contábeis que não sofrem tributação.

Para determinação do lucro real, serão excluídos ou compensados ao lucro líquido do período:

- Valores cuja dedução seja autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido contábil do período-base;
- Resultados, rendimentos, receitas ou quaisquer outros valores incluídos na apuração que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam computados no lucro real;

- Prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, nas condições definidas na legislação.

O IRPJ será calculado sobre o total do lucro real pela alíquota de 15% com o adicional de 10% sobre o lucro real que exceder no exercício R\$ 240.000,00, ou seja, R\$ 20.000,00 por mês, ou R\$ 60.000,00 por trimestre.

Para a CSLL será calculado sobre o total do lucro real a alíquota de 9%.

2.7.1.2 Forma de Apuração Lucro Real

O imposto calculado com base no lucro real poderá ser apurado trimestralmente através de balanços encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. O lucro real ainda poderá ser apurado anualmente com balanço encerrado no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, devendo recolher o imposto mensalmente através da estimativa. No caso do recolhimento por estimativa, ao final do ano-calendário é necessário apurar o lucro real e recolher a diferença paga a maior ou a menor. Ainda de acordo com a Lei 10.637/02, art. 49, quando o imposto for pago a maior, o mesmo, poderá ser compensado com o próprio tributo ou até mesmo outros tributos federais através da utilização da PERDCOMP.

Ainda, na opção da estimativa, o pagamento do IRPJ pode ser suspenso ou reduzido desde que a empresa comprove, através de balancetes mensais, que o saldo do IRPJ é menor do que o calculado por estimativa sobre a receita.

A forma de tributação é definida através do primeiro pagamento, sendo definitivo, pois a legislação vigente não permite mudança do lucro presumido para o lucro real e vice-versa.

Quando ocorrer cisão, fusão ou incorporação a apuração da base de cálculo deverá ser apurada na data do evento.

2.7.1.3 Livros Contábeis, Fiscais e Comerciais Obrigatórios para o Lucro Real

De acordo com os arts. 258 a 260 do Decreto 3.000/99, a pessoa jurídica obrigada ao lucro real deverá escriturar os seguintes livros:

- Livro-diário;
- Livro-razão;
- Livro de registro de inventário;
- Livro para registro de compras;
- Livro de apuração do lucro Real – LALUR;
- Livro permanente de estoques, para pessoas jurídicas que exercem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;
- Livro de movimentação de combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

O livro LALUR deverá conter as demonstrações da base de cálculo, denominada parte A e o controle das adições e exclusões, denominada “Parte B”, devendo escriturar:

- Os ajustes do lucro líquido do período base;
- Transcrever a demonstração do lucro real;
- Manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos-base subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos posteriores e que não constem na escrituração comercial;
- Manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções dos períodos-base subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação do trabalhador, vale-transporte e outros previstos no Decreto 3.000/99.

O livro LALUR poderá ser escriturado mediante a utilização de sistema eletrônico de processamento de dados, de acordo com o art. 263 do Decreto 3.000/99.

2.7.1.4 Cálculo do PIS e COFINS à Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Real

As empresas optantes pelo lucro real estarão enquadradas ao regime não cumulativo.

O PIS não- cumulativo passou a ser considerado a partir da lei 10.637/2002, tendo a alíquota de 1,65%, possibilitando o aproveitamento de créditos relativos aquisição de materiais, serviços e custos operacionais.

Com a Lei 10.833/2003, a partir de 01/02/2004 as pessoas, tendo a alíquota de 7,6%, com aproveitamento de créditos relativos aquisição de materiais, serviços e custos operacionais.

Os créditos admissíveis tanto para o PIS quanto ao COFINS estão descritos no art. 3º da Lei 10.833/2003:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004 Medida Provisória nº 413, de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização

na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Não integram a base de cálculo não-cumulativa de PIS e COFINS as receitas:

I – receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas a alíquota zero;

II – não-operacionais, decorrente da venda de ativo imobilizado;

III – auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação as quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV – até 31.07.2004, de acordo com o art. 21 da Lei 10.865/2004, de vendas de produtos de que tratam as Leis nº 9.900/2000, nº 10.147/2000 e 10.560/2002, ou quaisquer outras submetidas a incidência monofásica de contribuição;

V – referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos, reversão das provisões e recuperações de créditos baixados como perdas que não representem o ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

O PIS e a COFINS não incidirá sobre as receitas:

I – exportação de mercadorias para o exterior;

II – prestação de serviços para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;

Vendas de materiais e equipamentos, bem assim da prestação de serviços decorrentes destas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional.

O pagamento do PIS e COFINS não-cumulativo deverá ser recolhido até o vigésimo dia útil do mês subsequente do fato gerador com os códigos de 6912 para o PIS e 5856 para a COFINS.

2.7.2 Lucro Presumido

De acordo com o art. 516 do Decreto 3.000/99, o lucro presumido é uma forma simplificada de renda das pessoas jurídicas quando não estão sujeitas ao lucro real.

O lucro presumido para algumas empresas visa facilitar a apuração da base de cálculo, pois as pessoas jurídicas poderão utilizar esta forma de tributação para obter a dispensa, no que se refere ao IRPJ e CSLL da obrigatoriedade da escrituração contábil e também do levantamento das demonstrações contábeis.

As pessoas jurídicas que podem optar pelo lucro presumido são aquelas as quais possuem a receita bruta no ano-calendário anterior até R\$ 48.000,00, ou proporcional ao número de meses quando inferior a 12 meses.

A receita, através de seus manuais tem esclarecido quais itens integram a receita bruta total:

- receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica, ou seja, venda de mercadorias ou prestação de serviços;
- receitas de quaisquer fontes não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa;
- os ganhos de capital;
- ganhos dos rendimentos líquidos das operações de renda variável;
- rendimentos de participações societárias;
- rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa.

Não poderão optar pela tributação do lucro presumido as empresas que:

- efetuarem pagamento mensal pela estimativa, no decorrer do ano-calendário, inclusive balanço ou balancete de redução ou suspensão de imposto;
- atividades de instituições financeiras ou equiparadas;
- que possuam rendimentos ou ganhos de capital do exterior.

As pessoas jurídicas que optarem pelo lucro presumido, de acordo com a IN 104/98 poderão, para efeito de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, adotar para o critério de reconhecer suas receitas de bens ou serviços ou prestação de serviços, com pagamentos a prazo ou em parcelas, o regime de caixa, desde que mantenha a escrituração do livro Caixa ou escrituração contábil. Para as pessoas jurídicas que optarem por manterem somente o livro caixa, deverá emitir nota fiscal quando da entrega do bem ou direito na conclusão do serviço e também deverá indicar no livro Caixa, individualmente, a nota fiscal de corresponder cada serviço.

Para as pessoas jurídicas que optarem por manter a escrituração contábil, deverá controlar o recebimento das receitas em contas específicas, com indicação da nota fiscal do respectivo serviço.

2.7.2.1 Base de Cálculo Lucro Presumido

A base de cálculo correspondente ao lucro presumido, em cada trimestre, deverá ser determinada através dos percentuais dispostos no art. 223 do Decreto 3.000/99, de acordo com as atividades da pessoa jurídica sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo este resultado acrescido de outras receitas, rendimento e ganhos de capital, bem como os rendimentos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa.

Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos, como o IPI e o ICMS em substituição tributária.

O imposto de renda retido na fonte ou pago separadamente também poderá ser considerado como antecipação do imposto devido no trimestre.

Os percentuais para determinação da base de cálculo do lucro presumido são os seguintes:

TABELA 01 - PERCENTUAIS DE ESTIMATIVA DA RECEITA PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO	
ATIVIDADES	PERCENTUAIS (%) A PARTIR DE 1996
Revenda a Varejo de Combustíveis e Gás Natural	1,6
Fabricação Própria	
Revenda de Mercadorias	
Industrialização por Encomenda	8
Transporte de Cargas	
Serviços Hospitalares	
Atividade Rural	
Serviço de Transporte	
Exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentadas.	16
Administração de Consórcios	
Hotelaria e Estacionamento	
Serviços Profissionais Habilitados	
Representante Comercial	32
Administração e Locação de Imóveis	
Corretagem em Geral	
Serviços de Construção Civil	
Factoring	-

2.7.2.2 Forma de Apuração Lucro Presumido

As pessoas jurídicas de acordo a partir de 1997 deverão recolher o IRPJ e a CSLL por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Quando ocorrer evento de fusão, cisão e incorporação o imposto deverá ser apurado na data do evento, no caso de extinção, a apuração da base de cálculo e do IRPJ e CSLL devido será efetuada na data desse evento.

A opção pela tributação do lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido no primeiro período de apuração do ano-calendário.

Conforme Manual da DIPJ 2007:

“As pessoas jurídicas que tenham iniciado suas atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, ocorrida a partir do segundo trimestre do ano-calendário, poderão manifestar a sua opção por meio do pagamento da primeira

ou única quota relativa ao trimestre de apuração correspondente ao início de atividade” (Questão 3 do Capítulo XIV – Manual da DIPJ 2007)

Com base no Decreto 3.000/99 art. 516 a partir do ano-calendário de 1999, a opção pelo lucro presumido será definitiva, não podendo haver alteração.

2.7.2.3 Livros Contábeis, Fiscais e Comerciais Obrigatórios para o Lucro Presumido

Com determinação da Receita Federal, a pessoa jurídica com base na tributação do lucro presumido, de acordo com o Decreto 3.000/99, deverá manter os seguintes livros:

- Manter escrituração contábil nos termos da legislação, para efeitos fiscais, é necessário a escrituração quando a pessoa jurídica dispuser do Livro Caixa devidamente escriturado, onde deverá constar toda a movimentação financeira;
- Livro Registro de Inventário, onde deverá constar o registro dos estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pela tributação simplificada;
- Manter boa ordem e guarda, enquanto não decorrido o prazo decadencial e prescritas eventuais ações, todos os livros de escrituração obrigatórios determinados pela legislação específica, bem como documentos que servirem para escrituração comercial e fiscal;
- LALUR quando tiver lucros diferidos de períodos de apuração anteriores e/ou prejuízos a compensar;
- No caso de incorporação submetida ao regime de afetação, incumbe ao incorporador manter escrituração contábil completa, ainda que optante pelo lucro presumido.

2.7.2.4 Cálculo do PIS e COFINS à Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Presumido

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos previstos em Lei, não podendo utilizar-se de créditos deverão apurar os impostos de PIS e COFINS pelo regime cumulativo.

A apuração do PIS e da COFINS será calculado através do faturamento mensal, que corresponde a receita bruta, ou seja, a totalidade das receitas auferidas, independente do tipo de atividade que exerça e da classificação contábil por ela adotada.

Deverão ser consideradas as seguintes exclusões e isenções:

- Receitas isentas ou não alcançadas pela incidência, ou, sujeitas a alíquota zero;
- Vendas canceladas;
- Descontos incondicionais concedidos;
- IPI;
- ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- Reversões das provisões;
- Recuperações de créditos baixados como perdas, que não represente ingresso de novas receitas;
- Resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- Lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;
- Receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente.

As alíquotas aplicáveis a tributação do PIS e COFINS Cumulativo é de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

O pagamento deverá ser efetuado até o vigésimo dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador com os códigos de 8109 para o PIS e 2172 para a COFINS.

3 ESTUDO DE CASO – REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA

3.1.1 Estrutura Funcional

A empresa aqui intitulada como empresa “Alfa Malharias e Confecções Ltda.”, possui duas atividades, as quais estão voltadas a produção e confecção de malhas e lingerie, sendo operadas sob única pessoa jurídica, constituída sob a forma de responsabilidade limitada que abrange o território nacional, tendo como estrutura societária a produção e comercialização de seus produtos.

A empresa “Alfa Malharias e Confecções Ltda.”, está enquadrada ao regime de tributação do IRPJ e CSLL pelo lucro real e por consequência PIS e COFINS pelo regime não-cumulativo.

3.1.2 Desenvolvimento do Caso Prático

Visando um caso prático contemplando a redução da carga tributária apresentamos o estudo da empresa “Alfa Malharias e Confecções Ltda.”, que concentra duas atividades distintas em seu ramo de negócio: confecção de malhas e de lingerie.

Para minimização dos custos tributários optaremos por um desmembramento das atividades no qual o ramo de atividade “lingeri” passará a ser de responsabilidade de uma empresa denominada “A” e o ramo de atividade de “malhas” a uma empresa denominada “B”.

Dito desmembramento se dará através da operação de cisão parcial, baseado na legislação fiscal pertinente conforme prevê os artigos 223 a 229 da Lei 6.404/1976.

3.1.2.1 Cálculo do Imposto Empresa Alfa Malharias e Confeções Ltda.

Para atender o disposto deste estudo, calculamos o imposto da empresa Alfa Malharias e Confeções Ltda. antes do evento de Cisão Parcial, o qual apura seus tributos com base no lucro real.

TABELA 02 - CÁLCULO IRPJ - LUCRO REAL - EMPRESA ALFA MALHARIAS E CONFECÇÕES LTDA.	
Lucro Antes da Tributação	15.975.486,48
Adições	41.935,82
Exclusões	-
Base de Cálculo IRPJ	16.017.422,30
Claculo IRPJ 15%	2.402.613,34
Adicional IRPJ 10%	1.577.742,23
Incentivos Fiscais - PAT	(96.104,53)
Total do IRPJ a Pagar	3.884.251,04

TABELA 03 - CÁLCULO CSLL - LUCRO REAL - EMPRESA ALFA MALHARIAS E CONFECÇÕES LTDA.	
Lucro Antes da Tributação	15.975.486,48
Adições	41.935,82
Exclusões	-
Base de Cálculo CSLL	16.017.422,30
Claculo CSLL 9%	1.441.568,01
Total do CSLL a Pagar	1.441.568,01

TABELA 04 - CÁLCULO PIS - LUCRO REAL - EMPRESA ALFA MALHARIAS E CONFECÇÕES LTDA.	
Receita Bruta de Venda	54.632.256,54
Outras Receitas	3.518.064,55
Exclusões	(5.983.024,32)
Base de Cálculo PIS	52.167.296,76
Calculo PIS 1,65%	860.760,40
Créditos PIS (Lei 10.833/2003)	(5.937,37)
Total do PIS a Pagar	854.823,03

TABELA 05 - CÁLCULO CRÉDITO PIS - LUCRO REAL - EMPRESA ALFA MALHARIAS E CONFECÇÕES LTDA.	
Energia Elétrica	298.158,13
Serviço de Terceiros PJ	61.682,34
Base de Cálculo PIS	359.840,48
Calculo PIS 1,65%	5.937,37
Créditos PIS Utilizado	5.937,37

TABELA 06 - CÁLCULO COFINS - LUCRO REAL - EMPRESA ALFA MALHARIAS E CONFECÇÕES LTDA.	
Receita Bruta de Venda	54.632.256,54
Outras Receitas	3.518.064,55
Exclusões	(5.983.024,32)
Base de Cálculo COFINS	52.167.296,76
Calculo COFINS 7,6%	3.964.714,55
Créditos COFINS (Lei 10.833/2003)	(27.347,88)
Total do COFINS a Pagar	3.937.366,68

TABELA 07 - CÁLCULO CRÉDITO COFINS - LUCRO REAL - EMPRESA ALFA MALHARIAS E CONFECÇÕES LTDA.

Energia Elétrica	298.158,13
Serviço de Terceiros PJ	61.682,34
Base de Cálculo COFINS	359.840,48
Calculo COFINS 7,6%	27.347,88
Créditos COFINS Utilizado	27.347,88

TABELA 08 - RESUMO DOS IMPOSTOS - LUCRO REAL - EMPRESA ALFA MALHARIAS E CONFECÇÕES LTDA.

Total do IRPJ a Pagar	3.884.251,04
Total do CSLL a Pagar	1.441.568,01
Total do PIS a Pagar	854.823,03
Total do COFINS a Pagar	3.937.366,68
Total Impostos a Pagar	10.118.008,75

Através da tributação do lucro real, empresa apurou o total de R\$ 10.118.008,75 a ser recolhido.

3.1.2.2 Cálculo do Imposto Empresa A.

A empresa, ora denominada como "A" na qual atenderá o ramo de lingerie com tributação do lucro presumido, opção esta permitida conforme questão 3 do capítulo XIV, do Manual da DIPJ 2007, poderá ter a opção manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração, o qual deverá ser definitivo para todo ano calendário, apresenta os seguintes resultados:

TABELA 09 - CÁLCULO IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - EMPRESA A.

Receita Bruta de Vendas	40.974.192,40
(-) Devoluções de Mercadorias Vendidas	(1.848.719,83)
Receita de Mercadoria (Presunção 8%)	3.130.037,81
Outras Receitas	2.638.548,41
Calculo IRPJ 15%	865.287,93
Adicional IRPJ 10%	552.858,62
Total do IRPJ a Pagar	1.418.146,55

TABELA 10 - CÁLCULO CSLL - LUCRO PRESUMIDO - EMPRESA A.

Receita Bruta de Vendas	40.974.192,40
(-) Devoluções de Mercadorias Vendidas	(1.848.719,83)
Receita de Mercadoria (Presunção 12%)	4.695.056,71
Outras Receitas	2.638.548,41
Calculo CSLL 9%	660.024,46
Total do CSLL a Pagar	660.024,46

TABELA 11 - CÁLCULO PIS - LUCRO PRESUMIDO - EMPRESA A.

Receita Bruta de Vendas	40.974.192,40
Outras Receitas	2.638.548,41
Exclusões	(1.848.719,83)
Base de Cálculo PIS	41.764.020,98
Calculo PIS 0,65%	271.466,14
Total do PIS a Pagar	271.466,14

TABELA 12 - CÁLCULO COFINS - LUCRO PRESUMIDO - EMPRESA A.

Receita Bruta de Vendas	40.974.192,40
Outras Receitas	2.638.548,41
Exclusões	(1.848.719,83)
Base de Cálculo COFINS	41.764.020,98
Calculo COFINS 3%	1.252.920,63
Total do COFINS a Pagar	1.252.920,63

TABELA 13 - RESUMO DOS IMPOSTOS - LUCRO PRESUMIDO - EMPRESA A.

Total do IRPJ a Pagar	1.418.146,55
Total do CSLL a Pagar	660.024,46
Total do PIS a Pagar	271.466,14
Total do COFINS a Pagar	1.252.920,63
Total Impostos a Pagar	3.602.557,78

Através da tributação do lucro presumido, empresa apurou o total de R\$ 3.602.557,78 a ser recolhido.

3.1.2.3 Cálculo do Imposto Empresa B.

A empresa, ora denominada como "B" na qual atenderá o ramo de malhas continuará com a tributação do lucro real, pelo fato da cisão parcial ter ocorrido no ano em curso e também pelo fato de já ter exercido a opção pelo primeiro pagamento, a qual apresentará os seguintes resultados:

TABELA 14 - CÁLCULO IRPJ - LUCRO REAL - EMPRESA B.

Lucro Antes da Tributação	3.993.871,62
Adições	10.483,96
Exclusões	-
Lucro Real antes das Compensações	4.004.355,57
Alíquota de 15%	600.653,34
Adicional de 10%	376.435,56
Incentivos Fiscais - PAT	(24.026,13)
Total do IRPJ a Pagar	953.062,76

TABELA 15 - CÁLCULO CSLL - LUCRO REAL - EMPRESA B.

Lucro Antes da Tributação	3.993.871,62
Adições	10.483,96
Exclusões	-
Lucro Real antes das Compensações	4.004.355,57
Alíquota de 9%	360.392,00
Total do IRPJ a Pagar	360.392,00

TABELA 16 - CÁLCULO PIS - LUCRO REAL - EMPRESA B.

Receita Bruta de Venda	13.658.064,13
Outras Receitas	879.516,14
Exclusões	(1.495.756,08)
Base de Cálculo PIS	13.041.824,19
Calculo PIS 1,65%	215.190,10
Créditos PIS (Lei 10.833/2003)	(1.484,34)
Total do PIS a Pagar	213.705,76

TABELA 17 - CÁLCULO CRÉDITO PIS - LUCRO REAL - EMPRESA B

Energia Elétrica	74.539,53
Serviço de Terceiros PJ	15.420,59
Base de Cálculo PIS	89.960,12
Calculo PIS 1,65%	1.484,34
Créditos PIS Utilizado	1.484,34

TABELA 18 - CÁLCULO COFINS - LUCRO REAL - EMPRESA B.

Receita Bruta de Venda	13.658.064,13
Outras Receitas	879.516,14
Exclusões	(1.495.756,08)
Base de Cálculo COFINS	13.041.824,19
Calculo COFINS 7,6%	991.178,64
Créditos COFINS (Lei 10.833/2003)	(6.836,97)
Total do COFINS a Pagar	984.341,67

TABELA 19 - CÁLCULO CRÉDITO COFINS - LUCRO REAL - EMPRESA B.

Energia Elétrica	74.539,53
Serviço de Terceiros PJ	15.420,59
Base de Cálculo COFINS	89.960,12
Calculo COFINS 7,6%	6.836,97
Créditos COFINS Utilizado	6.836,97

TABELA 20 - RESUMO DOS IMPOSTOS - LUCRO REAL - EMPRESA B.

Total do IRPJ a Pagar	953.062,76
Total do CSLL a Pagar	360.392,00
Total do PIS a Pagar	213.705,76
Total do COFINS a Pagar	984.341,67
Total Impostos a Pagar	2.511.502,19

Através da tributação do lucro real, empresa apurou o total de R\$ 2.511.502,19 a ser recolhido.

3.1.2.4 Planejamento Tributário – Análise dos Resultados.

TABELA 21 - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - COMPARAÇÃO ENTRE AS EMPRESAS					
	EMPRESA MATRIZ	EMPRESA A	EMPRESA B	ECONOMIA GERADA	% ECONOMIA GERADA
Total do IRPJ a Pagar	3.884.251,04	1.418.146,55	953.062,76	1.513.041,73	-38,95%
Total do CSLL a Pagar	1.441.568,01	660.024,46	360.392,00	421.151,55	-29,21%
Total do PIS a Pagar	854.823,03	271.466,14	213.705,76	369.651,14	-43,24%
Total do COFINS a Pagar	3.937.366,68	1.252.920,63	984.341,67	1.700.104,38	-43,18%
Total Impostos a Pagar	10.118.008,75	3.602.557,78	2.511.502,19	4.003.948,79	-39,57%

Em observação a tabela acima, através de análises percentuais, foi possível demonstrar uma grande economia tributária através da realização do evento de Cisão Parcial.

Com a determinação do planejamento tributário, a empresa Alfa Malharias e Confecções Ltda. através do desmembramento das atividades, em lingerie para a empresa A com tributação no lucro presumido e a atividade de malhas com tributação no lucro real, foi possível gerar em media 39,57% de economia tributária.

4 CONCLUSÃO

A necessidade de um planejamento tributário preventivo é notória para a sobrevivência das empresas no mercado atual, pois com altos custos e desembolso financeiro através do pagamento de tributos a empresa vê seu futuro empresarial possivelmente comprometido.

No Brasil, os gastos oriundos de pagamentos de tributos afeta o desenvolvimento do país, pois a carga tributária atinge a cada ano, impressionantes índices no que se refere ao PIB.

As empresas deverão buscar formas eficazes de gestão tributária, que evite formas ilícitas e desembolsos desnecessários e que possuam finalidades convenientes para a aplicabilidade do planejamento tributário.

Com a aplicação do correto planejamento tributário, elaborado através do conhecimento e visão do contador, ou até mesmo através da contratação de consultores especialistas, a empresa poderá minimizar seus custos fiscais, gerar a maximização dos lucros ou postergar o pagamento do tributo, tudo baseado na legalidade fiscal.

Através de estudos aprofundados, de acordo com o tipo da sua atividade a empresa poderá optar por uma das formas de tributação, ou seja, pelo Lucro Real, Lucro Presumido, Simples ou Arbitrado, aplicando a que lhe for favorável ou que melhor se encaixe no planejamento tributário desenvolvido.

Através de estudos na legislação, contábil e literário, esta pesquisa buscou formas lícitas que visaram a redução da carga tributária, através de estudos aplicados ao que se refere ao planejamento tributário, reestruturação societária, formas de apuração dos tributos e estudos aplicáveis através do desenvolvimento de um caso prático.

No desenvolvimento do caso prático, com observância na tabela 17, foi possível verificar a minimização da carga tributária ocorrida através da reestruturação societária, com a aplicação do Evento Especial de Cisão Parcial na empresa. É importante salientar que a empresa em questão trata-se de uma denominação jurídica fictícia, utilizada somente como forma de demonstração de um planejamento tributário.

Como a empresa possuía duas atividades distintas e era tributada pelo lucro real, havia um considerável desembolso com pagamento dos tributos. Verificou-se então, a oportunidade da aplicação do processo de cisão parcial, onde foi criada a denominação empresarial B, a qual optou por apurar seus impostos através do lucro presumido, sendo que a empresa denominada como empresa A, continuou com a tributação pelo lucro real, pelo fato de não poder alterar sua forma de apuração por estar no ano corrente.

Foi possível verificar também, que esta operação trouxe a empresa uma economia considerável de aproximadamente 39%, o que irá gerar uma economia tributária significativa com menor desembolso financeiro.

Por fim é evidente que as empresas em geral em nosso país vêm enfrentando uma alta carga tributária, ocasionada pelo gasto público exorbitante e também pelas altas alíquotas cobradas através de tributos, impostos e taxas.

Ainda há esperança que através da concretização da Reforma Tributária, o Brasil possa de forma justa reduzir e organizar a carga tributária em nosso país, gerando beneficiamentos para toda população brasileira.

5 REFERÊNCIAS

- Sites Consultados

CFC: www.cfc.org.br

COSIF: www.cosif.com.br

IBGE: www.ibge.gov.br

Portal Tributário: www.portaltributario.com.br

Receita Federal: www.receita.gov.br

- Bibliografia

CRCRJ; CRCMG; CRCRS; CRCPR; CRCSC; CRSES. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema SIMPLES**: Incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2006. Porto Alegre : Imagens da Terra Editora, 2007.

BETTONI, Jaime. **Apostila Gestão Tributária**: Atenção à legislação visando a equidade, o sucesso e a perenidade do empreendimento. Curitiba: [s.ed], 2007.

BRASIL, Decreto 3.000 de 26/03/1999. **Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99**. Disponível no endereço <https://www.receita.fazenda.gov.br> Acessado em 05/03/2008.

BRASIL, Lei 10.637 de 30/12/2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica**. Disponível no endereço <https://www.planalto.gov.br>. Acessado em 27/03/2008.

BRASIL, Lei 10.833 de 29/12/2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Disponível no endereço <https://www.planalto.gov.br>. Acessado em 27/03/2008.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Tributação das empresas no Brasil**. Curitiba: [s.ed], 2000.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria Tributária**. Curitiba: [s.ed].

FABRETTI, Láudio Camargo. **Incorporação, Fusão, Cisão e Outros Eventos Societários: Tratamento Jurídico, Tributário e Contábil**. São Paulo: Editora Atlas S.A. 1991.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Editora Atlas 29º Ed. 2003.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: IR Publicações - 2007.

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

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de**

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas 6º ed. 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Editora Atlas 3ª ed. 1991.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulamentação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e a da lei anti-elisiva**. Salvador: [s.ed], 2002.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald; PETRI JR, Paul H. **Administração: conceitos e aplicações**. São Paulo: Harper e Row Brasil, 1986.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V.. **Contabilidade Avançada: E Análise das Demonstrações financeiras**. São Paulo: Editora Frase 12ª Edição, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo Editora Saraiva, 2005.

PERIN, Carlos Alexandre. **Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira. Parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3943>. Acessado em 19/05/2008.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Estudo Tributário. Disponível no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2005.pdf>. Acessado em 10/04/2008.

SHINGAKI, Mário. **Gestão de impostos para pessoas físicas e jurídicas**. São Paulo: Saint Paul, 2002.

TEIXEIRA, Paulo Henrique; ZANLUCA, Júlio César. **Imposto de Renda das Empresas**: Com Ênfase em Planejamento Tributário. Curitiba: Editora Betânia 1ª ed. 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski;. **Planejamento Tributário**: Fusão, Cisão e Incorporação. Curitiba: Editora Juruá 3ª ed. 2007.

ANEXOS

ANEXO 01 – BALANÇO PATRIMONIAL

ALFA MALHARIAS E CONFECÇÕES LTDA.	
BALANÇO PATRIMONIAL	2007 - R\$
ATIVO	60.951.272,46
ATIVO CIRCULANTE	45.584.415,68
Caixa	4.032,00
Bancos	4.522.079,72
Aplicações Financeiras	26.336.768,98
Títulos a Receber	11.711.959,66
Prov.p/Credito de Liquidacao Duvidosa	-351.357,65
Adiantamentos	20.802,50
Impostos a Recuperar	61.244,97
Estoque	3.199.797,42
Seguros a Apropriar	79.088,08
ATIVO REALIZAVEL A LONGO PRAZO	7.821.354,34
Contrato de Mutuos	3.880.800,00
Depósito e Caução	3.940.554,34
ATIVO PERMANENTE	7.663.387,84
Investimentos	164.038,49
Imobilizado	8.689.976,57
(-) Depreciações e Amortização	-1.190.627,22
SISTEMA DE COMPENSACAO	-117.885,40
Contas de Compensação	-117.885,40

PASSIVO	60.951.272,46
PASSIVO CIRCULANTE	2.807.949,82
Fornecedores	173.458,66
Obrigações Fiscais	973.388,20
Obrigações Sociais	635.185,86
Outras Obrigações	1.025.917,10
PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO	9.053.887,35
Adiantamento de Sócios	5.113.333,01
Impostos Depósito Judicial	3.940.554,34
PATRIMONIO LIQUIDO	49.207.320,69
Capital Social	508.556,16
Lucros ou Prejuízos Acumulados	48.698.764,53
SISTEMA DE COMPENSACAO	-117.885,40
Contas de Compensação	-117.885,40

EMPRESA A	
BALANÇO PATRIMONIAL	2007 - R\$
ATIVO	45.713.454,34
ATIVO CIRCULANTE	34.188.311,76
Caixa	3.024,00
Bancos	3.391.559,79
Aplicações Financeiras	19.752.576,73
Títulos a Receber	8.783.969,75
Prov.p/Credito de Liquidacao Duvidosa	-263.518,24
Adiantamentos	15.601,87
Impostos a Recuperar	45.933,73
Estoque	2.399.848,06
Seguros a Apropriar	59.316,06
ATIVO REALIZAVEL A LONGO PRAZO	5.866.015,76
Contrato de Mutuos	2.910.600,00
Depósito e Caução	2.955.415,76
ATIVO PERMANENTE	5.747.540,88
Investimentos	123.028,87
Imobilizado	6.517.482,43
(-) Depreciações e Amortização	-892.970,42
SISTEMA DE COMPENSACAO	-88.414,05
Contas de Compensação	-88.414,05

PASSIVO	45.713.454,34
PASSIVO CIRCULANTE	2.105.962,36
Fornecedores	130.093,99
Obrigações Fiscais	730.041,15
Obrigações Sociais	476.389,39
Outras Obrigações	769.437,82
PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO	6.790.415,51
Adiantamento de Sócios	3.834.999,76
Impostos Depósito Judicial	2.955.415,76
PATRIMONIO LIQUIDO	36.905.490,52
Capital Social	381.417,12
Lucros ou Prejuízos Acumulados	36.524.073,40
SISTEMA DE COMPENSACAO	-88.414,05
Contas de Compensação	-88.414,05

EMPRESA B	
BALANÇO PATRIMONIAL	
2007 - R\$	
ATIVO	15.237.818,11
ATIVO CIRCULANTE	11.396.103,92
Caixa	1.008,00
Bancos	1.130.519,93
Aplicações Financeiras	6.584.192,24
Títulos a Receber	2.927.989,92
Prov.p/Credito de Liquidacao Duvidosa	-87.839,41
Adiantamentos	5.200,62
Impostos a Recuperar	15.311,24
Estoque	799.949,35
Seguros a Apropriar	19.772,02
ATIVO REALIZAVEL A LONGO PRAZO	1.955.338,59
Contrato de Mutuos	970.200,00
Depósito e Caução	985.138,59
ATIVO PERMANENTE	1.915.846,96
Investimentos	41.009,62
Imobilizado	2.172.494,14
(-) Depreciações e Amortização	-297.656,81
SISTEMA DE COMPENSACAO	-29.471,35
Contas de Compensação	-29.471,35

PASSIVO	15.237.818,11
PASSIVO CIRCULANTE	701.987,45
Fornecedores	43.364,66
Obrigações Fiscais	243.347,05
Obrigações Sociais	158.796,46
Outras Obrigações	256.479,27
PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO	2.263.471,84
Adiantamento de Sócios	1.278.333,25
Impostos Depósito Judicial	985.138,59
PATRIMONIO LIQUIDO	12.301.830,17
Capital Social	127.139,04
Lucros ou Prejuízos Acumulados	12.174.691,13
SISTEMA DE COMPENSACAO	-29.471,35
Contas de Compensação	-29.471,35

ANEXO 02 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

ALFA MALHARIAS E CONFECÇÕES LTDA.	
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO	2007 - R\$
RESULTADO CREDOR	52.167.296,76
RECEITA BRUTA DE VENDAS	54.632.256,54
Vendas de Mercadoria	54.632.256,54
DEDUCOES DA RECEITA BRUTA	-2.464.959,77
Vendas Canceladas de Mercadorias	0,00
Devolucoes de Mercadorias Vendidas	-488.764,68
Impostos Incidentes S/ Vendas	-1.976.195,09
RESULTADO DEVEDOR	-38.813.639,05
CUSTOS DE MERCADORIAS VENDIDAS	-33.224.025,24
Custos das Mercadorias Vendidas	-33.224.025,24
DESPESAS OPERACIONAIS	-3.449.492,93
Despesas Com Departamento Pessoal	-3.200.884,85
Receitas Financeiras	3.518.064,55
Despesas Financeiras	-503.886,20
Despesas com Energia Elétrica	-298.158,13
Despesas com Serviço de Terceiros	-61.682,34
Outras Despesas Administrativas	-2.902.945,95
OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS	481.707,88
Outras Receitas Operacionais	594.254,71
Outras Despesas Operacionais	-70.611,00
Despesas Indedutíveis	-41.935,82
PROVISÕES	-2.621.828,76
Provisões para IRPJ e CSLL	-2.621.828,76
RESULTADO DO EXERCÍCIO	13.353.657,71

EMPRESA A	
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO	2007 - R\$
RESULTADO CREDOR	39.125.472,57
RECEITA BRUTA DE VENDAS	40.974.192,40
Vendas de Mercadoria	40.974.192,40
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	-1.848.719,83
Vendas Canceladas de Mercadorias	0,00
Devoluções de Mercadorias Vendidas	-366.573,51
Impostos Incidentes S/ Vendas	-1.482.146,32
RESULTADO DEVEDOR	-29.110.229,29
CUSTOS DE MERCADORIAS VENDIDAS	-24.918.018,93
Custos das Mercadorias Vendidas	-24.918.018,93
DESPESAS OPERACIONAIS	-2.587.119,70
Despesas Com Departamento Pessoal	-2.400.663,64
Receitas Financeiras	2.638.548,41
Despesas Financeiras	-377.914,65
Despesas com Energia Elétrica	-223.618,60
Despesas com Serviço de Terceiros	-46.261,76
Outras Despesas Administrativas	-2.177.209,47
OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS	361.280,91
Outras Receitas Operacionais	445.691,03
Outras Despesas Operacionais	-52.958,25
Despesas Indedutíveis	-31.451,87
PROVISÕES	-1.966.371,57
Provisões para IRPJ e CSLL	-1.966.371,57
RESULTADO DO EXERCÍCIO	10.015.243,28

EMPRESA B	
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO	2007 - R\$
RESULTADO CREDOR	13.041.824,19
RECEITA BRUTA DE VENDAS	13.658.064,13
Vendas de Mercadoria	13.658.064,13
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	-616.239,94
Vendas Canceladas de Mercadorias	0,00
Devoluções de Mercadorias Vendidas	-122.191,17
Impostos Incidentes S/ Vendas	-494.048,77
RESULTADO DEVEDOR	-9.703.409,76
CUSTOS DE MERCADORIAS VENDIDAS	-8.306.006,31
Custos das Mercadorias Vendidas	-8.306.006,31
DESPESAS OPERACIONAIS	-862.373,23
Despesas Com Departamento Pessoal	-800.221,21
Receitas Financeiras	879.516,14
Despesas Financeiras	-125.971,55
Despesas com Energia Elétrica	-74.539,53
Despesas com Serviço de Terceiros	-15.420,59
Outras Despesas Administrativas	-725.736,49
OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS	120.426,97
Outras Receitas Operacionais	148.563,68
Outras Despesas Operacionais	-17.652,75
Despesas Indedutíveis	-10.483,96
PROVISÕES	-655.457,19
Provisões para IRPJ e CSLL	-655.457,19
RESULTADO DO EXERCÍCIO	3.338.414,43