

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARIO VICENTE DA SILVA CARDOSO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA: ESTUDO DE  
CASO EM UMA EMPRESA DO SUL DE SANTA CATARINA**

**CRICIÚMA**

**2013**

**MARIO VICENTE DA SILVA CARDOSO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA: ESTUDO DE  
CASO EM UMA EMPRESA DO SUL DE SANTA CATARINA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Everton Perin.

**CRICIÚMA**

**2013**

**MARIO VICENTE DA SILVA CARDOSO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA: ESTUDO DE  
CASO EM UMA EMPRESA DO SUL DE SANTA CATARINA**

Monografia apresentada para a obtenção do  
Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da  
Universidade do Extremo Sul Catarinense,  
UNESC.

Criciúma, 11 de novembro de 2013

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Everton Perin – Especialista – Orientador - (UNESC)

---

Prof. Evandro Pirola Colombo - Especialista – Examinador- (UNESC)

---

Prof. Marcos Danilo Viana - Especialista – Examinador- (UNESC)

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus por me iluminar em minha trajetória.

Aos meus pais, Manoel e Maria Elisete, por estarem sempre presentes.

Aos demais familiares, em especial aos meus irmãos Gisele (Léla) e Giovane (Gyll) e ao meu filho pela força e incentivo.

Ao meu Orientador Everton Perin, por dedicação e apoio nos momentos de incertezas.

A minha namorada por ser compreensiva no meus momentos de ausência.

E a todos as demais pessoas que, de uma forma ou de outra, torceram por esta conquista.

"A maioria das pessoas não planeja fracassar,  
fracassa por não planejar."

(John L. Beckley)

## RESUMO

A dinâmica da atividade atual do mercado, sobretudo em relação à abertura econômica no Brasil, onde se passou a exigir que as entidades venham a se adequar-se de forma constante para se manterem competitivas e atuantes. A reorganização societária é uma dessas estratégias, que pode assumir a forma de transformação, aquisição, fusão e cisão. O objetivo deste estudo foi analisar os benefícios de um novo planejamento tributário após a reorganização societária com cisão parcial em uma empresa que possui ramos distintos de atividades, de Tubarão – SC. Verificou-se que a cisão parcial é a melhor opção para a empresa com os dois ramos de atividades, sendo eles: industrial e comercial, optando pelo lucro real, já que não apresenta lucro contábil, assim não sofre a carga tributária do IRPJ e da CSLL. Na indústria, o PIS e COFINS são tributados à alíquota zero, não influenciando a escolha do regime de apuração cumulativa ou não-cumulativa. No serviço, a apuração do PIS e COFINS é indiferente do regime tributado, sendo calculado na forma cumulativa tanto no Lucro Presumido quanto no Lucro Real. Frente a isso, pode-se concluir que a cisão apresenta-se atraente para a empresa, devido ao cálculo do INSS, quando foi verificado que, com a cisão, teria uma redução expressiva tanto para a indústria quanto para o serviço.

**Palavras-chave:** Reorganização Societária. Planejamento Tributário. Cisão.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Transformação da sociedade.....	17
Figura 2 – Incorporação da sociedade .....	17
Figura 3 – Fusão da sociedade .....	19
Figura 4 – Processo de cisão parcial da sociedade .....	21
Figura 5 – Processo de cisão total da sociedade .....	22
Tabela 1 – Vantagens da cisão .....	22
Quadro 1 – Cálculo do lucro presumido sem a cisão .....	35
Quadro 2 – Cálculo do INSS .....	35
Quadro 3 – Apuração da carga tributária sem a cisão .....	36
Quadro 4 – Cálculos lucro presumido sobre serviço e indústria.....	36
Quadro 5 – Cálculo do INSS .....	37
Quadro 6 – Total de impostos sem a cisão – Lucro Presumido .....	37
Quadro 7 – Total de impostos sem a cisão – Lucro Presumido .....	38
Quadro 8 – Cálculo do INSS .....	38
Quadro 9 – Total de impostos – serviço lucro presumido 2012.....	39
Quadro 10 – Lucro presumido – serviços 2013.....	39
Quadro 11 – Cálculo do INSS .....	40
Quadro 12 – Total de impostos – serviço lucro presumido 2013.....	40
Quadro 13 – Total de impostos – serviço lucro presumido 2013.....	41
Quadro 14 – Cálculo do INSS .....	41
Quadro 15 – Total de impostos – indústria lucro presumido 2012 .....	41
Quadro 16 – Lucro presumido indústria 2013 .....	42
Quadro 17 – Cálculo do INSS .....	43
Quadro 18 – Total de impostos – indústria lucro presumido 2012.....	43
Quadro 19 – Demonstrativo dos cálculos do PIS/COFINS lucro real serviço e indústria 2012 (sem cisão) .....	44
Quadro 20 – Cálculo do INSS .....	44
Quadro 21 – Total de impostos sem cisão – lucro real 2012.....	45
Quadro 22 – PIS/COFINS lucro real serviço e indústria 2013/orçado (sem cisão) ...	45
Quadro 23 – Cálculo do INSS .....	46
Quadro 24 – Total de impostos sem cisão lucro real 2013 .....	46

Quadro 25 – Lucro real serviço 2013 .....	47
Quadro 26 – Cálculo do INSS .....	47
Quadro 27 – Total de impostos serviço lucro real 2012 .....	47
Quadro 28 – Lucro real serviço 2013 .....	48
Quadro 29 – Cálculo do INSS .....	48
Quadro 30 – Total de impostos serviço lucro real 2013 .....	48
Quadro 31 – Lucro real indústria 2012 .....	49
Quadro 32 – Cálculo do INSS .....	49
Quadro 33 – Total de impostos indústria – lucro real 2012 .....	49
Quadro 34 – Lucro real indústria 2013 .....	50
Quadro 35 – Cálculo do INSS.....	50
Quadro 36 – Total de impostos indústria – lucro real 2013 .....	50



## SUMÁRIO

<b>LISTA DE ILUSTRAÇÕES .....</b>	<b>7</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA .....</b>	<b>11</b>
<b>1.2 OBJETIVOS.....</b>	<b>12</b>
<b>1.2.1 Objetivo Geral.....</b>	<b>12</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos .....</b>	<b>12</b>
<b>1.3 JUSTIFICATIVA.....</b>	<b>13</b>
<b>1.4 METODOLOGIA .....</b>	<b>14</b>
<b>2 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1 DEFINIÇÃO DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2 FORMAS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2.1 Transformação .....</b>	<b>16</b>
<b>2.2.2 Incorporação.....</b>	<b>17</b>
<b>2.2.3 Fusão.....</b>	<b>19</b>
<b>2.2.4 Cisão.....</b>	<b>20</b>
<b>3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>24</b>
<b>3.1 ELISÃO FISCAL .....</b>	<b>26</b>
<b>3.2 EVASÃO FISCAL .....</b>	<b>27</b>
<b>3.3 ELUSÃO FISCAL .....</b>	<b>27</b>
<b>4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO – LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL .....</b>	<b>29</b>
<b>4.1 LUCRO PRESUMIDO .....</b>	<b>29</b>
<b>4.2 LUCRO REAL.....</b>	<b>30</b>
<b>4.3 PIS/COFINS.....</b>	<b>30</b>
<b>4.4 A LEI Nº 12.546/2011 .....</b>	<b>32</b>
<b>5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>33</b>
<b>5.1 LUCRO PRESUMIDO SEM CISÃO .....</b>	<b>34</b>
<b>5.2 LUCRO PRESUMIDO SERVIÇO.....</b>	<b>37</b>
<b>5.3 LUCRO PRESUMIDO INDÚSTRIA .....</b>	<b>40</b>
<b>5.4 LUCRO REAL SEM CISÃO.....</b>	<b>43</b>
<b>5.5 SERVIÇO LUCRO REAL.....</b>	<b>46</b>
<b>5.6 INDÚSTRIA LUCRO REAL .....</b>	<b>48</b>

<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>52</b>

## 1 INTRODUÇÃO

No cenário econômico atual, a busca por competitividade vem se tornando cada vez mais necessária para a sobrevivência das organizações. Essa conjuntura faz com que o mercado seja cada vez mais enxuto, à busca de soluções para se manter competitivo e não perder espaço.

A partir dos anos 90, uma solução encontrada pelas empresas foi a expansão para novos ramos de atividades e a procura por novas estratégias, tanto comerciais quanto financeiras e tributárias. No Brasil, a alta carga tributária aplicada está forçando as organizações a buscar novas soluções para diminuir a carga tributária, sem, no entanto, cometerem a evasão fiscal.

Na elaboração de um planejamento tributário a partir da reorganização societária, é importante se atentar à legislação para não cometer nenhum ato ilícito. Pois mesmo sendo prevista na Lei nº 6.404/76, se não for bem elaborada, pode ser tratado pelo fisco como: evasão fiscal, podendo assim, agir arbitrariamente. Em casos de evidência de meios ilícitos ou fraudulentos nos processos de reorganização societária, caberá ao fisco tomar medidas punitivas. Tais como: não autorizar tal processo e arbitrar o lucro contábil da empresa para apuração de IRPJ e CSLL.

### 1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA

Com o crescente número de empresas que aderem à reorganização societária para adquirir diversos benefícios, faz-se necessário buscar estratégias que possibilitem a elisão fiscal. Uma dessas estratégias é a combinação de negócios, igualmente conhecida como reorganização societária, que, além de diminuir os custos fixos, também influencia na questão tributária, e podem acontecer de três maneiras, denominadas incorporação, cisão e fusão.

Na Incorporação, uma organização absorve todo o patrimônio de outra organização, desaparecendo a incorporada e permanecendo somente a incorporadora, como trata o art. 227 da Lei 6.404/76 “incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações.”

Fusão nada mais é do que a união de duas ou mais organizações (pessoa jurídica) formando uma nova organização, como cita o art. 228 da Lei 6.404/76 “é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.”

Já a cisão é quando uma organização transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais organizações, conforme previsto no art. 229 da Lei 6.404/76.

A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

A cisão pode ser parcial ou total, dependendo da necessidade da organização. Quando a cisão é total, a organização transfere todo seu patrimônio para duas ou mais organizações, existentes ou não, extinguindo a organização cindida.

Quando a cisão é parcial, a organização transfere uma parcela de seu patrimônio para uma ou mais organizações e, essa nova organização fica responsável pelas parcelas que lhes forem transferidas.

Diante do exposto, ao se considerar a reorganização societária como uma forma de planejamento tributário que procura trazer benefícios às organizações, surge a seguinte questão: **Quais os benefícios de um novo planejamento tributário após a reorganização societária com cisão parcial em uma empresa que possui ramos distintos de atividades, de Tubarão – SC.**

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os benefícios de um novo planejamento tributário após a reorganização societária com cisão parcial em uma empresa que possui ramos distintos de atividades, de Tubarão – SC.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- Verificar a legislação vigente na Lei nº 6.404/76 em consonância com a Lei nº 10.402/02, que institui o Código Civil, para que tal processo seja realizado;

- Analisar a viabilidade da reorganização societária na empresa estudo de caso com novo planejamento tributário;
- Avaliar informações e comparar a carga tributária antes e depois da cisão parcial;
- Analisar em empresas que já tenham sofrido a reorganização societária e quais foram as melhorias adquiridas com a cisão parcial.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Considerando que o planejamento tributário na empresa estudo de caso só se realizará após a cisão, este estudo vem apresentar a reorganização societária com foco na cisão parcial em uma organização que tem ramos distintos de atividades, dentro do mesmo CNPJ matriz. Ao se aplicar a reorganização societária, cada ramo de atividade vai optar pelo regime tributário que melhor lhe convir, objetivando a diminuição da carga tributária.

Com o mercado em frequente crescimento e o corte nos custos cada vez mais necessário, é de suma importância ter um bom planejamento tributário para não perder a competitividade perante seus concorrentes. Para Young (2005, P. 76):

O planejamento tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e lícitamente os ônus dos tributos.

O planejamento tributário tem como objetivo a economia de impostos, com a diminuição da carga tributária, levando a organização a manter seus produtos mais acessíveis, ampliando sua participação no mercado.

Desta forma, no âmbito teórico, esta pesquisa contribuirá para que outras empresas possam analisar a viabilidade da reorganização societária, com foco no planejamento tributário, além de demonstrar a diferença de elisão e evasão fiscal.

No que diz respeito ao campo prático, este estudo contribui pra oferecer uma melhor reorganização societária, uma vez que na empresa em estudo não existe um planejamento tributário adequado para a atual situação tributária em que a mesma se encontra.

A relevância social se dá na utilização da reorganização societária feita dentro da legislação sem cometer a evasão fiscal, adotando os devidos procedimentos para tal ação.

## 1.4 METODOLOGIA

O presente trabalho expõe uma pesquisa qualitativa de caráter descritivo, visando demonstrar o processo adequado para a reorganização societária com foco na cisão parcial e analisando a viabilidade de tal procedimento.

Conforme Richardson (1986), uma pesquisa é classificada como qualitativa quando os estudos empregam uma metodologia que descreve a complexidade de determinado problema.

Marion, Dias e Traldi (2002, p. 61-62) afirmam que a “pesquisa descritiva objetiva descrever características de determinado fenômeno ou população, correlacionar fatos e fenômenos (variáveis) sem, no entanto, manipulá-los. Implica observação, registro e análise do objeto que está sendo estudado.”

Quanto ao procedimento adotou-se um estudo de caso em uma empresa com ramos distintos de atividades. Para Gil (1996, p. 58), o estudo de caso é “o estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante a outros.”

Ainda em relação aos procedimentos, foi realizada pesquisa bibliográfica baseada na legislação vigente acerca da reorganização societária, assim como autores que discutem planejamento tributário.

Para Salomon (2004), a pesquisa bibliográfica fundamenta-se em conhecimentos proporcionados pela biblioteconomia e documentação, entre outras ciências e técnicas empregadas de forma metódica envolvendo a identificação, localização e obtenção da informação, fichamento e redação do trabalho científico.

A coleta de dados dar-se-á através de observação direta, do próprio pesquisador, na empresa em estudo. Segundo Lakatos e Marconi (1992), a observação direta é um tipo de procedimento que “[...] utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver ou ouvir, mas também examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.”

Neste contexto, buscou-se descrever o procedimento para a cisão parcial e verificar sua viabilidade na empresa estudo de caso.

## 2 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Neste capítulo, busca-se apresentar o conceito de reorganização societária, bem como discorrer acerca das formas pelas quais essa reorganização pode ser feita, ou seja, transformação, incorporação, fusão e aquisição.

### 2.1 DEFINIÇÃO DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

As sociedades podem se organizar de acordo com as necessidades e assim obter economia de tributos, despesas e custos. Para Pêgas (2007, p. 622), “uma das alternativas utilizadas pelas empresas para reduzir legalmente os tributos é a reestruturação societária, ou seja, a criação, extinção, agrupamento ou desmembramento de empresas”. Devido a isso, a reorganização societária vem se destacando entre as estratégias de concentração, inclusive como ferramenta para o planejamento tributário.

A reorganização societária se dá por meio de um conjunto de institutos como a fusão, cisão, incorporação e transformação. Segundo Gallo (2002 p.20), “as reorganizações societárias já ocorrem há muitos anos, mas nota-se que até hoje não foi apresentado um conceito claro sobre essas operações”.

Uma das definições para reorganização societária é a combinação de negócios que segundo *Iudicibus et al* (2010, p. 42) é definida como “uma operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação”.

Para Viceconti e Neves (2005, p. 160), a definição dá-se da seguinte forma:

As sociedades podem se reorganizar mediante processos de combinação de negócios entre elas. Esses processos, que também são denominados concentração de sociedades, podem ser simples ou complexos e envolver valores e operações de diversos portes.

Ainda segundo Viceconti e Neves (2005, p. 168) incorporação, fusão e cisão “podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais”.

Para Santos e Schmidt (2002, p. 332), “esses tipos de operações são

denominados nas normas internacionais como operações de *Business Combination* ou combinação de negócios”.

Segundo Fabretti (2001, p. 99) “A reestruturação societária pode ser feita de várias maneiras, tais como a transformação de um tipo de sociedade para outro, ou pela fusão, aquisição, incorporação ou cisão”

Desta forma, surge a combinação de negócios como definição de reorganização societária, pela qual as organizações podem se reestruturar da forma mais simples a mais complexa envolvendo grandes e pequenos montantes de valores. Por representar uma queda na arrecadação, o fisco tem-se mostrado contrário a esse tipo de operação, embora isso não signifique ilegalidade no processo, já que é previsto na lei nº 6.404/76 art. 227 a 229 onde prevê as três formas de concentração de sociedades: incorporação, fusão e cisão.

## 2.2 FORMAS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

A seguir, conceitua-se as formas pelas quais pode ser realizada a reorganização societária.

### 2.2.1 Transformação

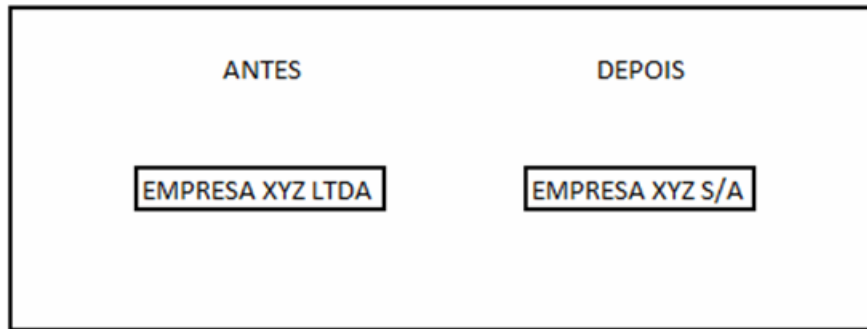
De acordo com o art. 220 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) “A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro”. De acordo com Fabretti (2005), transformação é a operação jurídica em que a empresa muda sua forma de sociedade.

O art. 1.113 da Lei nº 10.406/02 diz que: “O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.”

Na figura 1, observa-se um exemplo ilustrativo de como fica constituída uma empresa que passa pelo processo de transformação.



Figura 1 – Transformação da sociedade



Fonte: Fabretti (2005)

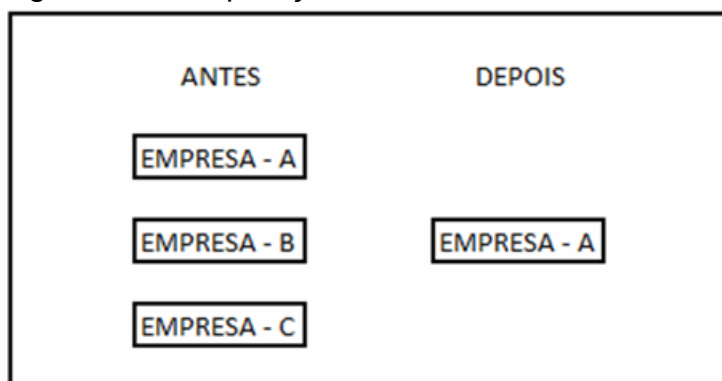
Desta forma, entende-se que a transformação é meio de se alterar a personalidade jurídica da organização sem a dissolução ou liquidação da mesma.

### 2.2.2 Incorporação

Incorporação é quando uma organização já existente adquire patrimônio de uma outra empresa. De acordo com Almeida (2010, p. 103): “A incorporação é um processo no qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os Direitos e Obrigações”. Desta forma, quando essa sociedade absorver outra, assumirá todos os direitos e deveres das organizações cedidas, como por exemplo, caixa, banco, clientes, fornecedores, etc.

Na figura 2, observa-se um exemplo ilustrativo de como fica constituída uma empresa que passa pelo processo de incorporação.

Figura 2 – Incorporação da sociedade



Fonte: Fabretti (2005)

Conforme se verifica, ao serem transferidos os direitos e deveres da

sociedade incorporadora, essa acaba sendo extinta. Sobre isso, menciona Coelho (2009, p. 412):

A incorporação é causa direta de extinção de sociedade, já que sobre ela não se aplicam os dispositivos atinentes à dissolução e liquidação. Difere da liquidação porque não ocorre a partilha do patrimônio entre os sócios; também não há prévia liquidação de obrigações, antes de ocorrer sua extinção.

Desta forma, a partir de todo processo de incorporação é só fazer a extinção da empresa, pois não precisa dividir e nem dissolver o patrimônio, considerando-se que o mesmo foi todo transferido.

O art. 227 da Lei nº 6.404/76, trata a incorporação da seguinte forma: “A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”. Ainda de acordo com o art. 1.116 da mencionada lei, “na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos”

Para Santos (2002, p.333):

A incorporação representa, simultaneamente, um ato constitutivo, pela agregação do patrimônio de duas sociedades em uma só, e ao mesmo tempo desconstitutivo, pelo desaparecimento da empresa incorporada, tendo como efeito principal o desaparecimento da personalidade jurídica dessa sociedade, com absorção de seu patrimônio por outra empresa.

Assim, a incorporação procede de forma a extinguir a organização incorporada, permanecendo a incorporadora, mantendo a personalidade jurídica desta.

O processo contábil na incorporação ocorre da forma como descreve Coelho (2009, p.196):

Os registros contábeis da incorporação constam basicamente do zeramento dos ativos e passivos da incorporadora em contrapartida de uma conta corrente de incorporação, que por sua vez é zerada contra as contas do patrimônio líquido.

Existem vários métodos de incorporação, que segundo Ribeiro (2012), podem ser: incorporação de sociedade limitada por sociedade anônima, incorporação de sociedades com controle acionário comum, incorporação de sociedades quando a incorporadora tem participação no capital da incorporada e ágio na incorporação. Cada situação tem lançamentos diferentes.

### 2.2.3 Fusão

O processo de fusão acontece quando é criada uma nova sociedade para que se possa passar todo o patrimônio de outras empresas para uma totalmente nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Segundo Coelho (2009, 423):

A fusão de empresas é o negócio plurilateral que tem por finalidade a união das ações de duas ou mais sociedades na formação de uma nova sociedade, que lhe sucederá em todos os direitos e obrigações, ou seja, implica sucessão universal, com a extinção das anteriores.

Como no caso de incorporação, as empresas também serão dissolvidas extintas. Na figura 3, observa-se um exemplo ilustrativo de como fica constituída uma empresa que passa pelo processo de fusão.

Figura 3 – Fusão da sociedade



Fonte: Fabretti (2005)

A fusão, então, é a união jurídica de várias organizações sociais, que se fundem entre si, de tal forma que uma organização juridicamente unitária substitui a uma pluralidade de organização. Santos (2002, p. 338-339) afirma que a fusão “consubstancia um ato constitutivo e desconstitutivo, pois ao mesmo tempo, ocorre a agregação dos patrimônios de duas ou mais empresas existentes em uma nova empresa e desaparece as empresas fusionadas”.

No caso dos sócios das organizações extintas, eles ainda terão participação na atual sociedade, mas tudo depende do valor do patrimônio que a empresa mais nova terá. Sobre isso, afirma Ribeiro (2012, p. 105):

Na fusão, todos os sócios das extintas entrarão com seus valores ativos e passivos. Entretanto, o capital da nova sociedade poderá ser superior ou

inferior ao valor dos ativos e passivos das sociedades extintas; poderá haver saída ou entrada de acionistas etc. Quando, no processo de fusão, houver participação societária de uma empresa em outra, dever-se-á eliminar o valor do investimento contra o Patrimônio Líquido correspondente.

Frente ao exposto, pode-se entender que na fusão, as sociedades originais extinguem-se. A nova sociedade adquire personalidade jurídica e inicia sua atividade econômica, a partir da data da fusão. O patrimônio da nova sociedade é composto pela soma dos patrimônios das empresas fusionadas. Seu capital será integralizado com os bens, direitos e obrigações recebidos das sociedades fusionadas.

#### **2.2.4 Cisão**

Os processos de cisão tomam o caminho inverso dos demais institutos da incorporação e fusão, enquanto estes se aderem e incorporam, na cisão se subdividem e/ou dissolvem. Isso porque, a cisão é um negócio de constituição ou aumento de capital, que visa conciliar interesse individual de acionistas na divisão dos patrimônios entre eles, além de servir como planejamento tributário e resolução de litígios.

A Lei nº 6.404/76, em seu art. 229, conceitua cisão da seguinte forma:

Operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

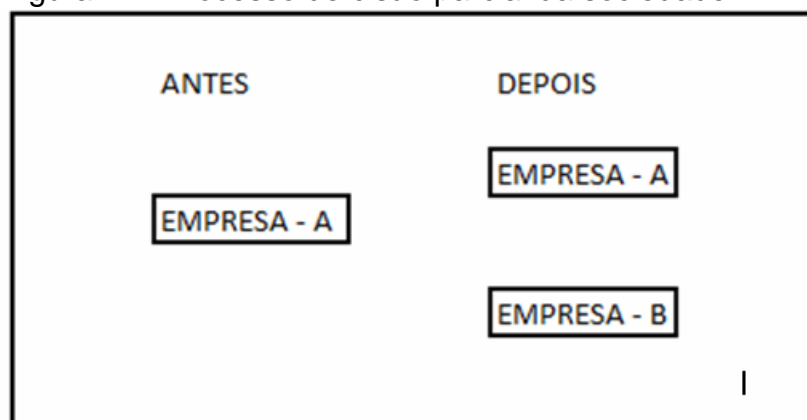
A cisão, conceitua Santos (2008), trata-se de negócio plurilateral que tem como finalidade a transferência de parcelas ou totalidade do patrimônio de uma organização para uma ou mais organizações, dividindo-se o capital da organização cindida ou extinguindo-se a mesma, no caso da transferência da totalidade do patrimônio líquido. Desta forma, a cisão pode ser parcial ou total de acordo com a necessidade dos sócios.

Na cisão parcial, a empresa cindida continua em atividade com a mesma denominação e com o capital reduzido dos valores que foram transferidos para outra ou mais empresas, envolvida na cisão. Assim sendo, entende-se que, segundo Fabretti (2005), a cisão parcial acontece quando uma empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais empresas, sendo essas já existentes ou não.

Na figura 4, observa-se um exemplo ilustrativo de como fica constituída

uma empresa que passa pelo processo de cisão parcial.

Figura 4 – Processo de cisão parcial da sociedade



Fonte: Fabretti (2005)

Assim sendo, entende-se que a cisão parcial acontece quando uma empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais empresas, sendo essas já existentes ou não.

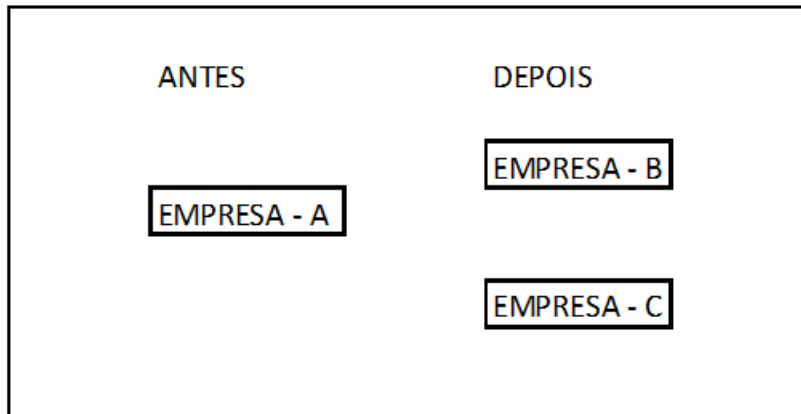
De acordo com Young (2005, p. 21):

Ocorre a cisão parcial na transferência: (1) de parcela do patrimônio da companhia a sociedade existente; (2) a sociedade nova; (3) da transferência de parcelado patrimônio a duas ou mais sociedades, podendo ser ambas preexistentes ou novas, ou ainda uma delas ser preexistente e a outra constituída à época da cisão.

Na cisão total, por sua vez, a empresa cindida é extinta. Conforme Fabretti (2005), neste caso, o total do patrimônio líquido da empresa irá ser destinado a duas ou mais sociedades resultante do desaparecimento da empresa cindida.

Na figura 5, observa-se um exemplo ilustrativo de como fica constituída uma empresa que passa pelo processo de cisão total.

Figura 5 – Processo de cisão total da sociedade



Fonte: Fabretti (2005)

De acordo com o que se verifica, na cisão total, ocorre a extinção da empresa cindida, enquanto na parcial a personalidade jurídica da empresa cindida não é afetada. Porém, em qualquer uma das operações é necessário a alteração do estatuto ou contrato social.

Em se tratando de caso de cisão total com extinção da companhia cindida, os procedimentos são similares aos da cisão parcial e segundo Ribeiro (2012), cabe apenas aos administradores das empresas que absorvem o patrimônio da sociedade extinta.

Algumas vantagens podem ser verificadas na cisão de empresas. O quadro 1 apresenta algumas delas.

Tabela 1 – Vantagens da cisão

<b>CISÃO</b>	Solucionar desentendimentos entre os sócios/acionistas; Obter vantagens fiscais; Necessidade de segregar atividades operacionais; Reestruturação jurídica da sociedade; Organizar ou atender interesses dos sucessores (herdeiros) do sócio controlador; Permitir o acesso ao mercado de capitais de apenas um segmento econômico da empresa; Entrada de novos sócios em um segmento econômico da empresa separando-o dos demais
--------------	--

Fonte: Fabretti (2005)

Uma das vantagens da cisão é tornar a empresa mais especializada, pois segundo Young (2005), devido a sua desfragmentação pode ocorrer uma economia

no processo operacional da empresa.

### 3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Sabendo-se que atualmente boa parte do faturamento das empresas é comprometido com o desembolso de tributos, bem como conhecendo-se os riscos de se iniciar e manter um empreendimento no mercado, grande parte dos empresários busca por um regime de tributação ideal para assim poder reduzir a carga tributária e se manter mais firme e atuante diante da concorrência.

Para Young *apud* Gubert (2006 p.91): “O planejamento tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente os ônus dos tributos.”

Fabretti (2005) afirma que “o planejamento tributário é a atividade preventiva que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa instituição financeira, cooperativa, associação, etc.)”.

Fabretti (2005) complementa ainda que a finalidade do planejamento tributário é reduzir a carga tributária obtendo maior economia fiscal possível, sendo por meio do planejamento que a empresa se organiza, visando reduzir custos com tributos.

Carlin (2008, p.28) define que “planejamento tributário é a elaboração e planificação com base técnicas de planos e programas com o objetivo de se avaliar a melhor forma de apurar e recolher tributos”, e contribui citando três objetivos:

- Reduzir eficazmente a carga tributária;
- Melhorar o resultado das operações;
- Aproveitar as oportunidades que a legislação pode proporcionar

Greco (2001) fundamenta que planejamento tributário lícito é o que respeita os limites da liberdade negocial.

Para Chaves (2008, p. 5) “fazer planejamento tributário não é apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal determinado pelo art. 153 da Lei 6.404/76”.

Neste sentido, o art. 153 da mencionada legislação disciplina a matéria: “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.”

Com base nessas questões, o planejamento tributário, segundo Young



(2006), é dividido em duas etapas. A primeira acontece antes do fato gerador e a segunda acontece após o fato gerador.

Chaves (2008 p. 6-7) cita alguns procedimentos:

- Fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
- Verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
- Verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
- Analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do IRPJ e da CSLL, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
- Levantar o montante dos tributos pagos nos últimos dez anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;
- Analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas etc.;
- Analisar qual a melhor forma de aproveitamento dos créditos existentes (compensação ou restituição).

Melo (1998, p.83) colabora com o estudo, afirmando:

O planejamento fiscal constitui um direito das pessoas naturais e jurídicas ordenarem suas atividades e negócios profissionais, pautado pelo princípio da autonomia da vontade e de conformidade com os modelos jurídicos engendrados pelo legislador, com a finalidade de assegurar-se dos tributos sobre elas incidente, e possuir embasamento jurídico para minorar os respectivos encargos que afetam seus patrimônios”

Torres (206, p. 42) considera que “o planejamento tributário deve-se designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos independente de qualquer consequências sobre os atos projetados”

Sobre planejamento tributário, Andrade Filho (2005, p.644) explana:

Planejamento tributário ou “elisão fiscal” envolve escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situação fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou aliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica. A elisão fiscal, segundo a concepção que adotamos, é atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária e requerem o manejo da ordem competente de duas linguagens: a do Direito Positivo e a dos negócios, e, portanto, não se restringe à descoberta de lacunas ou “brechas” existentes da legislação.

Com base no exposto, pode-se entender que o planejamento tributário deve observar a legislação e optar ou não, pela ocorrência do fato gerador. É uma forma de determinar resultados com a projeção de dados.

Além disso, pode-se observar que ao se fazer um planejamento tributário

deve sempre ter em mente alguns conceitos, tais como evasão e elisão fiscal, conforme definidos a seguir.

### 3.1 ELISÃO FISCAL

Elisão fiscal é a forma correta e lícita para realizar o planejamento tributário, aproveitando-se de lacunas da legislação para realizá-lo.

Amaral et al (2002, p. 46-49) ensina que não há uma definição entre elisão e fraude fiscal. Se o contribuinte pretende diminuir seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente, chamando-se de elisão fiscal a maneira legal.

Carlin (2008, p. 29) explica que a elisão é lícita e busca a alternativa para redução de tributos antes de ocorrer o fato gerador.

Segundo Santos (2011) “[...] o planejamento tributário ou elisão fiscal é todo procedimento que busca evitar o pagamento de tributos, sempre antes do ocorrido o respectivo fato gerador, dentro dos estritos limites legais e sem que tenha havido fraude ou simulação.”

Para Greco (2001, p. 18), “elisão fiscal é a conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual ele obtenha uma menor carga tributária legalmente possível”. Ainda segundo o autor, o planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos.

Perante o fisco, o conceito de elisão fiscal define-se da seguinte maneira:

A elisão fiscal é a utilização de falhas ou brechas contidas na própria norma legal para produzir economia tributária. Dá-se quando a lei permite entendimentos diversos entre os operadores do direito tributário, com a finalidade de fugir do fato gerador do imposto. A elisão é tão complexa que, muitas vezes, é motivo de divergências na Administração Tributária, nos consultores externos e, até mesmo, dentro do próprio poder judiciário (GRECO, 2001, p. 20).

Diante do que expressa o fisco, Young (2006) afirma que “a elisão se caracteriza pela falha do legislador em não prever determinadas situações que poderiam ser consideradas tributáveis. Diante o exposto, entende-se que elisão fiscal caminha junto com planejamento tributário.

### 3.2 EVASÃO FISCAL

Quando o contribuinte não faz o planejamento tributário, acaba por buscar algum meio através do qual possa se beneficiar reduzindo sua carga tributária. Isso se chama Evasão Fiscal. De acordo com Oliveira (2005, p. 170):

A evasão fiscal pode ser conceituada como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Pode ser definida ainda como fuga do cumprimento da obrigação tributária já existente, a tentativa de sua eliminação por forma ilícita- assim entendida a situação que não corresponda as três exigências da elisão, que são o ato ou omissão anterior ao fato gerador, o ato ou omissão que não se contraponha à disposição legal, e o ato ou omissão que seja efetivo e não simulado.

Para Carlin apud Martin (2008, p.27) a diferença entre elisão e evasão fiscal está na licitude ou ilicitude dos meios utilizados pelo indivíduo. A evasão é ilícita por tentar desconstituir o fato gerador que já ocorreu.

Todos os responsáveis por empresa que tentarem pagar tributos de forma ilegal devem ficar atentos na hora de reduzir esta carga tributária, tendo consciência de que este ato é considerado uma evasão fiscal e está infringindo as ordens tributárias, é considerado um crime.

De acordo com Santos (2011) “[...] evasão fiscal ocorre depois da realização do fato gerador, fora dos limites legais e através de fraude ou simulação. Desta maneira, o indivíduo faz uso ilegítimo do direito, visando obter vantagens das quais não possui direito”.

A evasão fiscal é feita depois de ocorrido o fato gerador, de forma ilegal, para tentar reduzir a carga tributária, infringindo as leis e praticando um ato fraudulento. Isso acontece para abater o desembolso de pagamento de tributos, onde não foi feito o devido planejamento tributário que seria ideal nessas situações.

### 3.3 ELUSÃO FISCAL

O planejamento tributário tem que seguir uma linha de procedimentos para que se torne legal e lícito. De acordo com Oliveira (2009, p. 194), a elusão tributária é o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulado ou com fraude à lei)”. Oliveira (2009, p. 194) define elusão fiscal como um fenômeno transparente ao fisco já que não se encontra nem na evasão fiscal e nem na elisão fiscal.

Ainda segundo Oliveira (2009), a grande característica da elusão fiscal refere-se aos ilícitos atípicos que se define como atos danosos, que não se encontram qualificados. Oliveira (2009, p. 195) resume os atos ilícitos atípicos como:

- a existência de uma conduta permitida;
- a produção de um dano, intencional ou não, decorrente daquela conduta;
- a inadmissibilidade do dano decorrente do contesto princípio lógico do sistema; e
- a criação, a partir dessa rejeição do sistema, de uma regra que limite o alcance da primeira, ao qualificar como proibido os comportamentos dantes permitidos.

Conforme o exposto, pode-se entender que a elusão fiscal como atos praticados pelo contribuinte, que se utiliza de artifícios visando a diminuição da carga tributária.

## 4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO – LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL

A legislação brasileira permite que as empresas optem pelo regime de tributação que lhe for mais viável e lhe trazer maior benefício financeiro. Existem quatro regimes de tributação. São eles: Simples Nacional, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido e Lucro Real.

A pessoa jurídica pode estar enquadrada em qualquer uma dessas quatro modalidades, desde que obedecem as condições e a legislação vigente de cada regime.

Dos regimes citados acima, serão apresentados somente o Lucro Presumido e o Lucro Real.

### 4.1 LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido é um regime de tributação que calcula a apuração do resultado de IRPJ e CSLL, por meio de um percentual, estimado por lei, aplicado sobre o faturamento da empresa.

De acordo com a Lei nº 9.718/98, art. 13, a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, for igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

De acordo com Neves e Viceconti (2007, p. 16), o lucro presumido refere-se a “uma modalidade de apurar o lucro e, conseqüentemente, o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro das empresas que não estiverem obrigadas à apuração do lucro real.”

Segundo Young (2009), para cálculo dos impostos das empresas optantes pelo presumido, não são levados em consideração as despesas e os custos. Ainda de acordo com Young (2009, p. 18):

O Lucro presumido é calculado sobre o faturamento trimestral, sem levar em consideração as despesas e os custos. Sobre o faturamento trimestral são aplicados os percentuais de conformidade com a atividade desenvolvida, para determinação da base de cálculo. Sobre a base de cálculo, acrescida das demais receitas não operacionais, é aplicada a alíquota do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

O Lucro Presumido é uma forma mais simplificada de pagar o imposto de

renda e a contribuição social, porém só poderá tributar os impostos por meio deste regime de tributação quem não estiver obrigado a optar pelo lucro Real.

Neste sentido, o lucro presumido “tem a finalidade de facilitar o pagamento do IRPJ, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real que pressupõe contabilidade eficaz.” (FABRETTI, 2005, p. 233).

Para as empresas tributadas pelo lucro presumido, as normas de apuração e de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido seguem a mesma norma imposta para o imposto de renda das pessoas jurídicas. (Lei nº 8.981, de 1995, art. 57).

## 4.2 LUCRO REAL

Lucro real é a forma de tributação mais completa e exata para se calcular o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro, para as empresas, no qual a base de cálculo se inicia por meio do lucro contábil (YOUNG, 2009).

Conforme Pinto (2010, p.168), o conceito de lucro real pode ser expresso da seguinte maneira: “lucro real é o lucro contábil do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”.

Santos e Barros (2007) conceituam que o lucro real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do Imposto de Renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente.

Sendo assim, as empresas optantes pelo Lucro Real, poderão apurar o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro, trimestralmente ou anualmente, de acordo com sua preferência, porém da maneira que lhe proporcionar um maior benefício financeiro.

## 4.3 PIS/COFINS

O PIS – Programa de Integração Social teve sua criação por meio do advento da Lei Complementar nº 07/70.

Os contribuintes do PIS são as pessoas jurídicas de direito privado e as equiparadas como tal pela legislação relativa ao Imposto de Renda, abrangendo as entidades prestadoras de serviços, sociedades de economia mista e suas subsidiárias e empresas públicas. Excluem-se as empresas de pequeno porte e as

microempresas, que se submetem ao regime da Lei nº 9.317/96 - SIMPLES.

A base de cálculo do PIS “é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas sendo aplicada à alíquota de 0,65%”, base essa adotada em 01 de fevereiro de 1999, a partir da edição da Lei nº 9.718/98.

A COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social teve sua criação por meio da Lei Complementar – LC nº 70, de 30/12/91.

Os contribuintes da COFINS são as pessoas jurídicas de direito privado de forma geral e as que a essas são equiparadas pela lei do IR. Da mesma forma, excluem-se as microempresas e as empresas de pequeno porte.

A alíquota geral da COFINS é de 3%, enquanto a base de cálculo “é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”, conforme a Lei nº 9.718/98, de 01/02/1998.

Neste contexto, com o advento da Lei nº 10.833/03, foi instituído o modelo de incidência não-cumulativa à COFINS. Em tese, o objetivo de tal legislação foi a correção de distorções oriundas da cobrança de forma cumulativa da referida contribuição social, de forma semelhante ao que aconteceu ao PIS, no ano de 2002. A manutenção da carga tributária foi a premissa que levou à edição da lei.

Com isso, foram estipulados duas formas de tributação simultâneas, ou seja, regime cumulativo e regime não-cumulativo.

Frente a isso, a cobrança de forma não cumulativa do PIS teve início no mês de dezembro de 2002, por meio da Lei nº 10.637/02. Esta legislação obriga a apurar de maneira não cumulativa as entidades listadas no art. 8º, inclusive as optantes pelo Lucro Real:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada

por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988; (BRASIL, 2002).

Em relação à COFINS não-cumulativa, esse regime iniciou-se em fevereiro de 2004, Instituído que foi por força da Lei nº 10.833/03. Entre os seus contribuintes, encontra-se as entidade optantes pelo Lucro real.

De forma resumida, pode-se afirmar que nas entidades que são tributadas segundo o regime cumulativo as receitas financeiras em sua totalidade são tributadas de PIS e COFINS em 3,65%. Enquanto que nas organizações disciplinadas pelo regime não-cumulativo apenas a receita financeira que é oriunda de juros sobre o capital próprio é tributada de PIS e COFINS na alíquota de 9,25%, ou seja, 1,65% e 7,60% de PIS e COFINS, respectivamente.

#### 4.4 A LEI Nº 12.546/2011

Com a Lei nº 12.546/2011 muitas organizações ganharam benefício fiscal sobre a folha de pagamento. A lei da desoneração da folha, como também é conhecida, foi efetivamente associada à instituição de incentivo a formalização de trabalho.

Segundo o *site* [legalmatic.com.br](http://legalmatic.com.br) “a Desoneração da Folha de Pagamento é a substituição da contribuição previdenciária patronal de 20% (vinte por cento) sobre o salário-de-contribuição dos empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais pela contribuição sobre a receita bruta auferida para determinados tipos de atividades”.

Conforme o Ministério da Fazenda (2012, p. 01):

A desoneração da folha de pagamento é constituída de duas medidas complementares. Em primeiro lugar, o governo está eliminando a atual contribuição previdenciária sobre a folha e adotando uma nova contribuição previdenciária sobre a receita bruta das empresas (descontando as receitas de exportação), em consonância com o disposto nas diretrizes da Constituição Federal. Em segundo lugar, essa mudança de base da contribuição também contempla uma redução da carga tributária dos setores beneficiados, porque a alíquota sobre a receita bruta foi fixada em um patamar inferior àquela alíquota que manteria inalterada a arrecadação – a chamada alíquota neutra.

A carta de exposição de motivos da Lei nº 12.546/11 destaca dentre outros, os motivos para o procedimento de desoneração da folha. Os itens 69 à 74 justificam tal processo. O item 69 comenta sobre a motivação econômica para a



desoneração da folha, com a intenção de reduzir a carga tributária afim de incentivar a formalização das relações de trabalho.

O art. 7 da Lei nº 12.546/11 esclarece o benefício:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 12.715) Produção de efeito e vigência (Vide Decreto nº 7.828, de 2012) (Regulamento)

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos 2008; (Produção

II - as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 12.715) Produção de efeito e vigência'

Contudo, a substituição da base folha pela base faturamento se aplica apenas à contribuição patronal paga pelas empresas, equivalente a 20% de suas folhas salariais. Todas as demais contribuições incidentes sobre a folha de pagamento permanecerão inalteradas, inclusive o FGTS e a contribuição dos próprios empregados para o Regime Geral da Previdência Social. Ou seja, se a empresa for abrangida pela mudança, ela continuará recolhendo a contribuição dos seus empregados e as outras contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento (como seguro de acidente de trabalho, salário-educação, FGTS e sistema S) da mesma forma que apenas a parcela patronal deixará de ser calculada como proporção dos salários e passará a ser calculada como proporção da receita bruta (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2012).

Deste modo, na empresa estudada, o benefício da lei supra citada, será somente para o ramo de atividade de serviço, sendo calculado com alíquota de 2% sobre o faturamento para apuração do INSS patronal.

## 5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

As planilhas a seguir, representam os resultados obtidos na pesquisa, que buscou analisar os benefícios de um novo planejamento tributário após a reorganização societária com cisão parcial na empresa estudada, que localiza-se no Sul de Santa Catarina, fundada em 1956, pertencente a um grupo familiar, com faturamento anual aproximado em 10,2 milhões, que possui dois ramos distintos de atividades: industrial (extração mineral) e prestação de serviços (hotelaria).

### 5.1 LUCRO PRESUMIDO SEM CISÃO

É o demonstrativo da empresa antes da cisão, optando pelo lucro presumido. Na indústria, o PIS e COFINS até setembro de 2012 foram tributados de forma cumulativa. Com a vigência da Lei nº 12.715/12, o PIS e COFINS foram tributados também de forma cumulativa, no entanto a alíquota passou a ser 0%.

Para obter a base de cálculo para apuração do IRPJ é aplicado a alíquota de 32% sobre faturamento líquido, da empresa prestadora de serviços. Sendo que na atividade industrial a alíquota aplicada é de 8%. Obtendo-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota do IRPJ de 15%+10% de adicional, este último quando cabível.

Para obter a base de cálculo da CSLL, a alíquota é de 12% sobre o faturamento líquido na indústria e 32% no serviço. Obtendo-se a base, aplica-se alíquota de 9% para chegar ao valor da CSLL devida.

No Quadro 1. Demonstra-se a apuração do lucro presumido sem a cisão.

Quadro 1 – Cálculo do lucro presumido sem a cisão

<b>LUCRO PRESUMIDO SERVIÇO E INDÚSTRIA 2012</b>					
RECEITA IRPJ E CSLL	<b>9.788.957,23</b>	2.628.503,15	1.910.306,52	2.112.685,12	3.137.462,44
IRPJ SERVIÇO	<b>887.540,44</b>	222.949,19	201.497,86	199.989,40	263.103,98
IRPJ INDUSTRIA	<b>561.231,47</b>	154.542,95	102.450,06	119.017,46	185.221,00
BASE DE CALCULO IRPJ	<b>1.448.771,91</b>	377.492,15	303.947,92	319.006,86	448.324,98
(-) PARCELA DEDUTIVEL	<b>(240.000,00)</b>	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)
BASE CALCULO ADICIONAL	<b>1.208.771,91</b>	317.492,15	243.947,92	259.006,86	388.324,98
IRPJ A RECOLHER	<b>217.315,79</b>	56.623,82	45.592,19	47.851,03	67.248,75
ADICIONAL IRPJ	<b>120.877,19</b>	31.749,21	24.394,79	25.900,69	38.832,50
<b>IRPJ A RECOLHER TOTAL</b>	<b>338.192,98</b>	<b>88.373,04</b>	<b>69.986,98</b>	<b>73.751,72</b>	<b>106.081,24</b>
BASE DE CALCULO CSLL SERVIÇO	<b>887.540,44</b>	222.949,19	201.497,86	199.989,40	263.103,98
BASE DE CALCULO CSLL INDUSTRIA	<b>841.847,20</b>	231.814,43	153.675,08	178.526,19	277.831,50
<b>CSLL A RECOLHER SERVIÇO</b>	<b>79.878,64</b>	20.065,43	18.134,81	17.999,05	23.679,36
<b>CSLL A RECOLHER INDUSTRIA</b>	<b>75.766,25</b>	20.863,30	13.830,76	16.067,36	25.004,84
<b>CSLL A RECOLHER</b>	<b>155.644,89</b>	<b>40.928,73</b>	<b>31.965,57</b>	<b>34.066,40</b>	<b>48.684,19</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

O INSS até o mês de julho de 2012 foi calculado sobre a folha de pagamento. A partir do mês posterior, passou a ser calculado pelo faturamento da empresa, devido ao advento da Lei nº 12.546/12, que trata da desoneração da folha. No entanto, este benefício aplica-se somente ao serviço, fazendo com que a indústria recolha INSS em “duplicidade”, pois além de recolher normalmente sobre a folha de pagamento, recolhe também sobre parte do faturamento da indústria por não se enquadrar no benefício da Lei nº 12.546/12. O Quadro 2 evidencia esse cálculo.

Quadro 2 – Cálculo do INSS

<b>INSS SERVIÇOS 2012</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2012</b>	<b>2º TRIM 2012</b>	<b>3º TRIM 2012</b>	<b>4º TRIM 2012</b>
ADMINISTRATIVO	<b>61.971,02</b>	16.899,89	14.106,21	14.546,53	16.418,39
OPERACIONAL	<b>173.204,51</b>	40.290,29	39.479,00	34.528,12	58.907,10
<b>TOTAL</b>	<b>235.175,53</b>	<b>57.190,18</b>	<b>53.585,21</b>	<b>49.074,65</b>	<b>75.325,49</b>

<b>INSS INDÚSTRIA 2012</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2012</b>	<b>2º TRIM 2012</b>	<b>3º TRIM 2012</b>	<b>4º TRIM 2012</b>
ADMINISTRATIVO	<b>171.501,76</b>	40.976,90	42.898,89	47.692,25	39.933,72
OPERACIONAL	<b>239.970,90</b>	69.623,74	57.244,78	54.288,26	58.814,12
<b>TOTAL</b>	<b>411.472,66</b>	<b>110.600,64</b>	<b>100.143,67</b>	<b>101.980,51</b>	<b>98.747,84</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Com base nisso, a planilha representada no Quadro 3 demonstra a carga

tributária que a empresa sofreu sem a cisão, optando pelo lucro presumido.

Quadro 3 – Apuração da carga tributária sem a cisão

<b>TOTAL DE IMPOSTOS SEM CISÃO LUCRO PRESUMIDO 2012</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>48.616,52</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>224.383,92</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	<b>338.192,98</b>
<b>TOTAL CSLL</b>	<b>155.644,89</b>
<b>INSS SERVIÇOS</b>	<b>235.175,53</b>
<b>INSS INDUSTRIA</b>	<b>411.472,66</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.413.486,49</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Com base no ano de 2012, foi projetado o crescimento da receita de 8% para os serviços e 8,5% para a indústria e obtendo-se os valores apresentados a seguir. É evidente a redução do recolhimento de PIS e COFINS, devido ao benefício da Lei nº 12.715/12, com o IRPJ e CSLL que não sofreram alterações significativas.

Quadro 4 – Cálculos lucro presumido sobre serviço e indústria

<b>LUCRO PRESUMIDO SERVIÇO E INDÚSTRIA 2013</b>					
RECEITA IRPJ E CSLL	<b>10.632.063,58</b>	2.855.332,31	2.078.344,19	2.295.658,15	3.402.728,93
IRPJ SERVIÇO	<b>958.543,67</b>	240.785,13	217.617,69	215.988,56	284.152,30
IRPJ INDUSTRIA	<b>610.929,17</b>	168.230,30	111.863,11	129.655,51	201.180,24
BASE DE CALCULO IRPJ	<b>1.569.472,84</b>	409.015,43	329.480,80	345.644,07	485.332,54
(-) PARCELA DEDUTIVEL	<b>(240.000,00)</b>	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)
BASE CALCULO ADICIONAL	<b>1.329.472,84</b>	349.015,43	269.480,80	285.644,07	425.332,54
IRPJ A RECOLHER	<b>235.420,93</b>	61.352,31	49.422,12	51.846,61	72.799,88
ADICIONAL IRPJ	<b>132.947,28</b>	34.901,54	26.948,08	28.564,41	42.533,25
<b>IRPJ A RECOLHER TOTAL</b>	<b>368.368,21</b>	<b>96.253,86</b>	<b>76.370,20</b>	<b>80.411,02</b>	<b>115.333,13</b>
BASE DE CALCULO CSLL SERVIÇO	<b>958.543,67</b>	240.785,13	217.617,69	215.988,56	284.152,30
BASE DE CALCULO CSLL INDUSTRIA	<b>916.393,75</b>	252.345,45	167.794,67	194.483,27	301.770,36
CSLL A RECOLHER SERVIÇO	<b>86.268,93</b>	21.670,66	19.585,59	19.438,97	25.573,71
CSLL A RECOLHER INDUSTRIA	<b>82.475,44</b>	22.711,09	15.101,52	17.503,49	27.159,33
CSLL A RECOLHER	<b>168.744,37</b>	<b>44.381,75</b>	<b>34.687,11</b>	<b>36.942,46</b>	<b>52.733,04</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

No INSS não houve alteração significativa, pois a indústria sem a cisão continua apurando os valores em “duplicidade”: sobre a folha de pagamento e sobre parte do faturamento.

Quadro 5 – Cálculo do INSS

<b>INSS SERVIÇOS 2013</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2013</b>	<b>2º TRIM 2013</b>	<b>3º TRIM 2013</b>	<b>4º TRIM 2013</b>
ADMINISTRATIVO	<b>66.618,85</b>	18.167,38	15.164,18	15.637,52	17.649,77
OPERACIONAL	<b>186.194,85</b>	43.312,06	42.439,93	37.117,73	63.325,13
<b>TOTAL</b>	<b>252.813,69</b>	<b>61.479,44</b>	<b>57.604,10</b>	<b>52.755,25</b>	<b>80.974,90</b>

<b>INSS INDUSTRIA 2013</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2013</b>	<b>2º TRIM 2013</b>	<b>3º TRIM 2013</b>	<b>4º TRIM 2013</b>
ADMINISTRATIVO	<b>184.364,39</b>	44.050,17	46.116,31	51.269,17	42.928,75
OPERACIONAL	<b>257.968,72</b>	74.845,52	61.538,14	58.359,88	63.225,18
<b>TOTAL</b>	<b>442.333,11</b>	<b>118.895,69</b>	<b>107.654,45</b>	<b>109.629,05</b>	<b>106.153,93</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

No Quadro 6, demonstra-se a carga tributária incidente sem a cisão.

Quadro 6 – Total de impostos sem a cisão – Lucro Presumido

<b>TOTAL DE IMPOSTOS SEM CISÃO LUCRO PRESUMIDO 2013</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>19.766,20</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>91.228,60</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	<b>368.368,21</b>
<b>TOTAL CSLL</b>	<b>168.744,37</b>
<b>INSS SERVIÇOS</b>	<b>252.813,69</b>
<b>INSS INDUSTRIA</b>	<b>442.333,11</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.343.254,19</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Com isso, pode-se verificar a carga tributária que a empresa sofrerá sem a cisão, optando pelo lucro presumido, com a projeção de 2013

## 5.2 LUCRO PRESUMIDO SERVIÇO

É o demonstrativo da empresa após a cisão, optando pelo lucro presumido, no qual o PIS e COFINS são recolhidos na forma cumulativa com alíquotas de 0,65% e 3,00%, respectivamente.

Para obter a base de cálculo para apuração do IRPJ, é aplicado a alíquota de 32% sobre faturamento líquido. Obtendo-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota do IRPJ de 15%+10% de adicional, este último quando cabível, com a cisão verifica-se uma nítida diferença no valor do IRPJ.

Para obter a base de cálculo da CSLL, a alíquota é de 32% sobre o faturamento líquido. Obtendo-se a base, aplica-se alíquota de 9% para chegar ao valor da CSLL devida.

Quadro 7 – Total de impostos sem a cisão – Lucro Presumido

<b>LUCRO PRESUMIDO SERVIÇO 2012</b>					
	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2012</b>	<b>2º TRIM 2012</b>	<b>3º TRIM 2012</b>	<b>4º TRIM 2012</b>
<b>FATURAMENTO SERVIÇO</b>	<b>2.780.671,78</b>	697.281,68	631.524,38	628.192,82	823.672,90
<b>VENDAS CANCELADAS</b>	<b>(7.107,91)</b>	(565,45)	(1.843,56)	(3.225,93)	(1.472,97)
<b>BASE PIS/COFINS SERVIÇO</b>	<b>2.773.563,87</b>	696.716,23	629.680,82	624.966,89	822.199,93
<b>PIS SERVIÇO</b>	<b>18.028,17</b>	<b>4.528,66</b>	<b>4.092,93</b>	<b>4.062,28</b>	<b>5.344,30</b>
<b>COFINS SERVIÇO</b>	<b>83.206,92</b>	<b>20.901,49</b>	<b>18.890,42</b>	<b>18.749,01</b>	<b>24.666,00</b>
<b>RECEITA IRPJ E CSLL</b>	<b>2.773.563,87</b>	696.716,23	629.680,82	624.966,89	822.199,93
<b>IRPJ SERVIÇO</b>	<b>887.540,44</b>	222.949,19	201.497,86	199.989,40	263.103,98
<b>BASE DE CALCULO IRPJ</b>	<b>887.540,44</b>	222.949,19	201.497,86	199.989,40	263.103,98
<b>(-) PARCELA DEDUTIVEL</b>	<b>(240.000,00)</b>	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)
<b>BASE CALCULO ADICIONAL</b>	<b>647.540,44</b>	162.949,19	141.497,86	139.989,40	203.103,98
<b>IRPJ A RECOLHER</b>	<b>133.131,07</b>	33.442,38	30.224,68	29.998,41	39.465,60
<b>ADICIONAL IRPJ</b>	<b>64.754,04</b>	16.294,92	14.149,79	13.998,94	20.310,40
<b>IRPJ A RECOLHER TOTAL</b>	<b>197.885,11</b>	<b>49.737,30</b>	<b>44.374,47</b>	<b>43.997,35</b>	<b>59.775,99</b>
<b>BASE DE CALCULO CSLL SERVIÇO</b>	<b>887.540,44</b>	222.949,19	201.497,86	199.989,40	263.103,98
<b>CSLL A RECOLHER</b>	<b>79.878,64</b>	<b>20.065,43</b>	<b>18.134,81</b>	<b>17.999,05</b>	<b>23.679,36</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

O INSS até julho de 2012, foi calculado sobre a folha de pagamento. A partir do mês seguinte, passou a ser calculado pelo faturamento da empresa, devido à Lei nº 12.546/12 que trata da desoneração da folha.

Quadro 8 – Cálculo do INSS

<b>INSS SERVIÇOS</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2012</b>	<b>2º TRIM 2012</b>	<b>3º TRIM 2012</b>	<b>4º TRIM 2012</b>
ADMINISTRATIVO	<b>66.273,98</b>	16.899,89	14.106,21	14.441,50	20.826,38
OPERACIONAL	<b>93.216,66</b>	40.290,29	39.479,00	13.447,37	-
<b>TOTAL</b>	<b>159.490,64</b>	<b>57.190,18</b>	<b>53.585,21</b>	<b>27.888,87</b>	<b>20.826,38</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

A planilha demonstra a carga tributária que a empresa prestadora de serviço sofre com a cisão, optando pelo lucro presumido.

Quadro 9 – Total de impostos – serviço lucro presumido 2012

<b>TOTAL DE IMPOSTOS SERVIÇO LUCRO PRESUMIDO 2012</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>18.028,17</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>83.206,92</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	<b>197.885,11</b>
<b>TOTAL CSLL</b>	<b>79.878,64</b>
<b>INSS SERVIÇOS</b>	<b>159.490,64</b>
<b>TOTAL</b>	<b>538.489,47</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Com base em 2012, foi projetado crescimento no faturamento de 8% para o serviço e obteve-se os valores representados a seguir. O PIS e COFINS não tiveram alterações significativas, assim como o IRPJ e CSLL, que acompanharam o crescimento do faturamento.

Quadro 10 – Lucro presumido – serviços 2013

<b>LUCRO PRESUMIDO SERVIÇO 2013</b>					
	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2013</b>	<b>2º TRIM 2013</b>	<b>3º TRIM 2013</b>	<b>4º TRIM 2013</b>
<b>FATURAMENTO SERVIÇO</b>	<b>3.003.125,52</b>	753.064,21	682.046,33	678.448,25	889.566,73
<b>VENDAS CANCELADAS</b>	<b>(7.676,54)</b>	(610,69)	(1.991,04)	(3.484,00)	(1.590,81)
<b>BASE PIS/COFINS SERVIÇO</b>	<b>2.995.448,98</b>	752.453,53	680.055,29	674.964,24	887.975,92
<b>PIS SERVIÇO</b>	<b>19.470,42</b>	<b>4.890,95</b>	<b>4.420,36</b>	<b>4.387,27</b>	<b>5.771,84</b>
<b>COFINS SERVIÇO</b>	<b>89.863,47</b>	<b>22.573,61</b>	<b>20.401,66</b>	<b>20.248,93</b>	<b>26.639,28</b>
<b>RECEITA IRPJ E CSLL</b>	<b>2.995.448,98</b>	752.453,53	680.055,29	674.964,24	887.975,92
<b>IRPJ SERVIÇO</b>	<b>958.543,67</b>	240.785,13	217.617,69	215.988,56	284.152,30
<b>BASE DE CALCULO IRPJ</b>	<b>958.543,67</b>	240.785,13	217.617,69	215.988,56	284.152,30
<b>(-) PARCELA DEDUTIVEL</b>	<b>(240.000,00)</b>	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)
<b>BASE CALCULO ADICIONAL</b>	<b>718.543,67</b>	180.785,13	157.617,69	155.988,56	224.152,30
<b>IRPJ A RECOLHER</b>	<b>143.781,55</b>	36.117,77	32.642,65	32.398,28	42.622,84
<b>ADICIONAL IRPJ</b>	<b>71.854,37</b>	18.078,51	15.761,77	15.598,86	22.415,23
<b>IRPJ A RECOLHER TOTAL</b>	<b>215.635,92</b>	<b>54.196,28</b>	<b>48.404,42</b>	<b>47.997,14</b>	<b>65.038,07</b>
<b>BASE DE CALCULO CSLL SERVIÇO</b>	<b>958.543,67</b>	240.785,13	217.617,69	215.988,56	284.152,30
<b>CSLL A RECOLHER</b>	<b>86.268,93</b>	<b>21.670,66</b>	<b>19.585,59</b>	<b>19.438,97</b>	<b>25.573,71</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

No entanto, o INSS obteve uma expressiva redução devido à Lei nº 12.546/12. Senão, vejamos:

### Quadro 11 – Cálculo do INSS

INSS SERVIÇOS	TOTAL	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013	4º TRIM 2013
ADMINISTRATIVO	57.359,70	14.383,53	13.027,08	12.958,36	16.990,72
OPERACIONAL	-	-	-	-	-
<b>TOTAL</b>	<b>57.359,70</b>	<b>14.383,53</b>	<b>13.027,08</b>	<b>12.958,36</b>	<b>16.990,72</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

A planilha representada no Quadro 12 demonstra a carga tributária que a empresa sofre com a cisão, optando pelo lucro presumido, com a projeção de 2013.

### Quadro 12 – Total de impostos – serviço lucro presumido 2013

<b>TOTAL DE IMPOSTOS SERVIÇO LUCRO PRESUMIDO 2013</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>19.470,42</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>89.863,47</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	<b>215.635,92</b>
<b>TOTAL CSLL</b>	<b>86.268,93</b>
<b>INSS SERVIÇOS</b>	<b>57.359,70</b>
<b>TOTAL</b>	<b>468.598,43</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Observa-se que houve redução no IRPJ de aproximadamente 24 mil reais e também no INSS, de aproximadamente 194 mil reais.

## 5.3 LUCRO PRESUMIDO INDÚSTRIA

É o demonstrativo da empresa com a cisão, optando pelo lucro presumido. Na indústria o PIS e COFINS até setembro de 2012 foram tributados de forma cumulativa. Com a vigência da Lei nº 12.715/12, o PIS e COFINS foram tributados também de forma cumulativa, no entanto a alíquota passou a ser 0%.

Para obter a base de cálculo para apuração do IRPJ, é aplicada a alíquota 8%. Obtendo-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota do IRPJ de 15%+10% de adicional, este último quando cabível.

Para obter a base de cálculo da CSLL, a alíquota é de 12% sobre o faturamento líquido. Obtendo-se a base, aplica-se alíquota de 9% para chegar ao valor da CSLL devida.



Quadro 13 – Total de impostos – serviço lucro presumido 2013

<b>LUCRO PRESUMIDO INDÚSTRIA 2012</b>					
	TOTAL	1º TRIM 2012	2º TRIM 2012	3º TRIM 2012	4º TRIM 2012
<b>FATURAMENTO INDUSTRIA</b>	<b>7.471.709,78</b>	2.051.785,40	1.442.691,03	1.613.876,43	2.363.356,92
<b>OUTRAS RECEITAS</b>	<b>41.939,64</b>	17.800,97	14.135,07	4.234,30	5.769,30
<b>VENDAS CANCELADAS</b>	<b>(498.256,06)</b>	(137.799,45)	(176.200,40)	(130.392,50)	(53.863,71)
<b>BASE PIS/COFINS INDUSTRIA</b>	<b>7.015.393,36</b>	1.931.786,92	1.280.625,70	1.487.718,23	2.315.262,51
<b>PIS A RECOLHER</b>	<b>30.588,35</b>	<b>12.556,61</b>	<b>8.324,07</b>	<b>9.670,17</b>	<b>37,50</b>
<b>COFINS A RECOLHER</b>	<b>141.177,00</b>	<b>57.953,61</b>	<b>38.418,77</b>	<b>44.631,55</b>	<b>173,08</b>
<b>RECEITA IRPJ E CSLL</b>	<b>7.015.393,36</b>	1.931.786,92	1.280.625,70	1.487.718,23	2.315.262,51
<b>BASE DE CALCULO IRPJ</b>	<b>561.231,47</b>	154.542,95	102.450,06	119.017,46	185.221,00
<b>BASE DE CALCULO IRPJ</b>	<b>561.231,47</b>	154.542,95	102.450,06	119.017,46	185.221,00
<b>(-) PARCELA DEDUTIVEL</b>	<b>(240.000,00)</b>	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)
<b>BASE CALCULO ADICIONAL</b>	<b>321.231,47</b>	94.542,95	42.450,06	59.017,46	125.221,00
<b>IRPJ A RECOLHER</b>	<b>84.184,72</b>	23.181,44	15.367,51	17.852,62	27.783,15
<b>ADICIONAL IRPJ</b>	<b>32.123,15</b>	9.454,30	4.245,01	5.901,75	12.522,10
<b>IRPJ A RECOLHER TOTAL</b>	<b>116.307,87</b>	<b>32.635,74</b>	<b>19.612,51</b>	<b>23.754,36</b>	<b>40.305,25</b>
<b>BASE DE CALCULO CSLL</b>	<b>841.847,20</b>	231.814,43	153.675,08	178.526,19	277.831,50
<b>CSLL A RECOLHER INDUSTRIA</b>	<b>75.766,25</b>	<b>20.863,30</b>	<b>13.830,76</b>	<b>16.067,36</b>	<b>25.004,84</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Percebe-se expressiva redução dos valores recolhidos de INSS com a cisão, devido à indústria apurar somente o valor sobre a folha de pagamento.

Quadro 14 – Cálculo do INSS

INSS INDUSTRIA	TOTAL	1º TRIM 2012	2º TRIM 2012	3º TRIM 2012	4º TRIM 2012
ADMINISTRATIVO	<b>156.001,48</b>	40.976,90	42.898,89	40.775,15	31.350,54
OPERACIONAL	<b>227.746,60</b>	69.623,74	57.244,78	50.513,51	50.364,57
<b>TOTAL</b>	<b>383.748,08</b>	<b>110.600,64</b>	<b>100.143,67</b>	<b>91.288,66</b>	<b>81.715,11</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

A planilha a seguir demonstra a carga tributária que a indústria sofre com a cisão, optando pelo lucro presumido.

Quadro 15 – Total de impostos – indústria lucro presumido 2012

<b>TOTAL DE IMPOSTOS INDUSTRIA LUCRO PRESUMIDO 2012</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>30.588,35</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>141.177,00</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	<b>116.307,87</b>
<b>TOTAL CSLL</b>	<b>75.766,25</b>
<b>INSS</b>	<b>383.748,08</b>
<b>TOTAL</b>	<b>747.587,55</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Com base em 2012, foi projetado crescimento no faturamento de 8,5% para a indústria e obteve-se os valores abaixo. O PIS e COFINS tiveram alterações significativas, devido à lei 12.715/12, quando a alíquota passa a ser 0%, sendo tributado somente PIS e COFINS sobre outras receitas.

Quadro 16 – Lucro presumido indústria 2013

<b>LUCRO PRESUMIDO INDUSTRIA 2013</b>					
	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2013</b>	<b>2º TRIM 2013</b>	<b>3º TRIM 2013</b>	<b>4º TRIM 2013</b>
<b>FATURAMENTO INDUSTRIA</b>	<b>8.106.805,11</b>	2.226.187,16	1.565.319,77	1.751.055,93	2.564.242,26
<b>OUTRAS RECEITAS</b>	<b>45.292,79</b>	19.314,05	15.336,55	4.382,50	6.259,69
<b>VENDAS CANCELADAS</b>	<b>(515.695,02)</b>	(142.622,43)	(182.367,41)	(134.956,24)	(55.748,94)
<b>BASE PIS/COFINS INDUSTRIA</b>	<b>7.636.402,88</b>	2.102.878,78	1.398.288,90	1.620.482,19	2.514.753,01
<b>PIS A RECOLHER</b>	<b>294,40</b>	<b>125,54</b>	<b>99,69</b>	<b>28,49</b>	<b>40,69</b>
<b>COFINS A RECOLHER</b>	<b>1.358,78</b>	<b>579,42</b>	<b>460,10</b>	<b>131,48</b>	<b>187,79</b>
<b>RECEITA IRPJ E CSLL</b>	<b>7.636.402,88</b>	2.102.878,78	1.398.288,90	1.620.482,19	2.514.753,01
<b>BASE DE CALCULO IRPJ</b>	<b>610.912,23</b>	168.230,30	111.863,11	129.638,58	201.180,24
<b>BASE DE CALCULO IRPJ</b>	<b>610.912,23</b>	168.230,30	111.863,11	129.638,58	201.180,24
<b>(-) PARCELA DEDUTIVEL</b>	<b>(240.000,00)</b>	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)	(60.000,00)
<b>BASE CALCULO ADICIONAL</b>	<b>370.912,23</b>	108.230,30	51.863,11	69.638,58	141.180,24
<b>IRPJ A RECOLHER</b>	<b>91.636,83</b>	25.234,55	16.779,47	19.445,79	30.177,04
<b>ADICIONAL IRPJ</b>	<b>37.091,22</b>	10.823,03	5.186,31	6.963,86	14.118,02
<b>IRPJ A RECOLHER TOTAL</b>	<b>128.728,06</b>	<b>36.057,58</b>	<b>21.965,78</b>	<b>26.409,64</b>	<b>44.295,06</b>
<b>BASE DE CALCULO CSLL</b>	<b>916.368,35</b>	252.345,45	167.794,67	194.457,86	301.770,36
<b>CSLL A RECOLHER INDUSTRIA</b>	<b>82.473,15</b>	<b>22.711,09</b>	<b>15.101,52</b>	<b>17.501,21</b>	<b>27.159,33</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Percebe-se expressiva redução dos valores recolhidos de INSS com a cisão, devido à indústria apurar somente o valor sobre a folha de pagamento.

Quadro 17 – Cálculo do INSS

INSS INDUSTRIA	TOTAL	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013	4º TRIM 2013
ADMINISTRATIVO	<b>167.701,59</b>	44.050,17	46.116,31	43.833,29	33.701,83
OPERACIONAL	<b>244.827,60</b>	74.845,52	61.538,14	54.302,02	54.141,91
<b>TOTAL</b>	<b>412.529,19</b>	<b>118.895,69</b>	<b>107.654,45</b>	<b>98.135,31</b>	<b>87.843,74</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

A planilha a seguir demonstra a carga tributária que a indústria sofre com a cisão, optando pelo lucro presumido.

Quadro 18 – Total de impostos – indústria lucro presumido 2012

<b>TOTAL DE IMPOSTOS INDUSTRIA LUCRO PRESUMIDO 2013</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>294,40</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>1.358,78</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	<b>128.728,06</b>
<b>TOTAL CSLL</b>	<b>82.473,15</b>
<b>INSS</b>	<b>412.529,19</b>
<b>TOTAL</b>	<b>625.383,58</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

#### 5.4 LUCRO REAL SEM CISÃO

A seguir demonstra-se os valores que a empresa desembolsa optando pelo lucro real sem a cisão. No lucro real os impostos federais se resumem a PIS e COFINS pelo fato da empresa não apresentar lucro contábil para apuração do IRPJ e CSLL. Mesmo sem a cisão, PIS e COFINS são apurados separadamente pelo fato da atividade serviço ter o benefício da Lei 10.833/03, segundo a qual mesmo optando pelo lucro real, PIS e COFINS serão recolhidos de forma cumulativa.

A indústria tem a forma de recolhimento pelo método não cumulativo, tendo direito a creditar na entrada/compra de matéria prima (energia elétrica, serviço, transporte e matéria prima para embalagens) com alíquotas de 1.65% para o PIS e 7,6% para o COFINS.

Quadro 19 – Demonstrativo dos cálculos do PIS/COFINS lucro real serviço e indústria 2012 (sem cisão)

<b>PIS/COFINS LUCRO REAL SERVIÇO E INDÚSTRIA 2012</b>					
<b>PIS/COFINS</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2012</b>	<b>2º TRIM 2012</b>	<b>3º TRIM 2012</b>	<b>4º TRIM 2012</b>
<b>FATURAMENTO SERVIÇO</b>	2.780.671,78	697.281,68	631.524,38	628.192,82	823.672,90
<b>VENDAS CANCELADAS</b>	(7.107,91)	(565,45)	(1.843,56)	(3.225,93)	(1.472,97)
<b>FATURAMENTO INDUSTRIA</b>	7.471.709,78	2.051.785,40	1.442.691,03	1.613.876,43	2.363.356,92
<b>OUTRAS RECEITAS</b>	41.939,64	17.800,97	14.135,07	4.234,30	5.769,30
<b>VENDAS CANCELADAS</b>	-	-	-	-	-
<b>BASE CREDITO PIS/COFINS</b>	3.798.840,11	992.412,26	563.253,77	979.501,73	1.263.672,35
<b>CREDITO PIS</b>	<b>41.830,27</b>	<b>16.374,80</b>	<b>9.293,69</b>	<b>16.161,78</b>	-
<b>CREDITO COFINS</b>	<b>192.672,75</b>	<b>75.423,33</b>	<b>42.807,29</b>	<b>74.442,13</b>	-
<b>BASE PIS/COFINS SERVIÇO</b>	2.773.563,87	696.716,23	629.680,82	624.966,89	822.199,93
<b>BASE PIS/COFINS INDUSTRIA</b>	7.513.649,42	2.069.586,37	1.456.826,10	1.618.110,73	2.369.126,22
<b>PIS SERVIÇO</b>	<b>18.028,17</b>	<b>4.528,66</b>	<b>4.092,93</b>	<b>4.062,28</b>	<b>5.344,30</b>
<b>PIS INDUSTRIA</b>	<b>84.979,83</b>	<b>34.148,18</b>	<b>24.037,63</b>	<b>26.698,83</b>	<b>95,19</b>
<b>COFINS SERVIÇO</b>	<b>83.206,92</b>	<b>20.901,49</b>	<b>18.890,42</b>	<b>18.749,01</b>	<b>24.666,00</b>
<b>COFINS INDUSTRIA</b>	<b>391.422,23</b>	<b>157.288,56</b>	<b>110.718,78</b>	<b>122.976,42</b>	<b>438,47</b>
<b>PIS TOTAL</b>	<b>61.177,72</b>	<b>22.302,03</b>	<b>18.836,87</b>	<b>14.599,33</b>	<b>5.439,49</b>
<b>COFINS TOTAL</b>	<b>281.956,40</b>	<b>102.766,72</b>	<b>86.801,92</b>	<b>67.283,29</b>	<b>25.104,46</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

No INSS, não se tem alteração comparado com o Lucro Presumido com cisão.

Quadro 20 – Cálculo do INSS

<b>INSS SERVIÇOS</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2012</b>	<b>2º TRIM 2012</b>	<b>3º TRIM 2012</b>	<b>4º TRIM 2012</b>
ADMINISTRATIVO	<b>61.971,02</b>	16.899,89	14.106,21	14.546,53	16.418,39
OPERACIONAL	<b>173.204,51</b>	40.290,29	39.479,00	34.528,12	58.907,10
<b>TOTAL</b>	<b>235.175,53</b>	<b>57.190,18</b>	<b>53.585,21</b>	<b>49.074,65</b>	<b>75.325,49</b>
<b>INSS INDUSTRIA</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1º TRIM 2012</b>	<b>2º TRIM 2012</b>	<b>3º TRIM 2012</b>	<b>4º TRIM 2012</b>
ADMINISTRATIVO	<b>171.501,76</b>	40.976,90	42.898,89	47.692,25	39.933,72
OPERACIONAL	<b>239.970,90</b>	69.623,74	57.244,78	54.288,26	58.814,12
<b>TOTAL</b>	<b>411.472,66</b>	<b>110.600,64</b>	<b>100.143,67</b>	<b>101.980,51</b>	<b>98.747,84</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Os valores desembolsados pela empresa optando pelo lucro real, percebe-se que comparado com o Lucro Presumido, a empresa ganha no IRPJ e

CSLL, porém tem um desembolso maior no PIS e COFINS.

Quadro 21 – Total de impostos sem cisão – lucro real 2012

<b>TOTAL DE IMPOSTOS SEM CISÃO LUCRO REAL 2012</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>61.177,72</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>281.956,40</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	-
<b>TOTAL CSLL</b>	-
<b>INSS SERVIÇOS</b>	<b>235.175,53</b>
<b>INSS INDUSTRIA</b>	<b>411.472,66</b>
<b>TOTAL</b>	<b>989.782,31</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Como base em 2012 e considerando-se um crescimento de 8% para serviços e 8,5% para indústria, observa-se que PIS e COFINS do serviço acompanha o crescimento do faturamento, e na indústria tem-se apenas PIS e COFINS sobre outras receitas devido ao benefício da alíquota zero.

Quadro 22 – PIS/COFINS lucro real serviço e indústria 2013/orçado (sem cisão)

<b>PIS/COFINS LUCRO REAL SERVIÇO E INDUSTRIA 2013</b>					
	TOTAL	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013	4º TRIM 2013
<b>FATURAMENTO SERVIÇO</b>	3.003.125,52	753.064,21	682.046,33	678.448,25	889.566,73
<b>VENDAS CANCELADAS</b>	(7.676,54)	(610,69)	(1.991,04)	(3.484,00)	(1.590,81)
<b>FATURAMENTO INDUSTRIA</b>	8.106.805,11	2.226.187,16	1.565.319,77	1.751.055,93	2.564.242,26
<b>OUTRAS RECEITAS</b>	45.504,51	19.314,05	15.336,55	4.594,22	6.259,69
<b>VENDAS CANCELADAS</b>	-	-	-	-	-
<b>BASE CREDITO PIS/COFINS</b>	4.064.758,92	1.061.881,12	602.681,53	1.048.066,85	1.352.129,41
<b>CREDITO PIS</b>	-	-	-	-	-
<b>CREDITO COFINS</b>	-	-	-	-	-
<b>BASE PIS/COFINS SERVIÇO</b>	2.995.448,98	752.453,53	680.055,29	674.964,24	887.975,92
<b>BASE PIS/COFINS INDUSTRIA</b>	8.152.309,62	2.245.501,21	1.580.656,32	1.755.650,14	2.570.501,95
<b>PIS SERVIÇO</b>	<b>19.470,42</b>	<b>4.890,95</b>	<b>4.420,36</b>	<b>4.387,27</b>	<b>5.771,84</b>
<b>PIS S/FATURAMENTO INDUSTRIA</b>	<b>750,82</b>	<b>318,68</b>	<b>253,05</b>	<b>75,80</b>	<b>103,28</b>
<b>COFINS SERVIÇO</b>	<b>89.863,47</b>	<b>22.573,61</b>	<b>20.401,66</b>	<b>20.248,93</b>	<b>26.639,28</b>
<b>COFINS S/FATURAMENTO INDUSTRIA</b>	<b>3.458,34</b>	<b>1.467,87</b>	<b>1.165,58</b>	<b>349,16</b>	<b>475,74</b>
<b>PIS TOTAL</b>	<b>20.221,24</b>	<b>5.209,63</b>	<b>4.673,41</b>	<b>4.463,07</b>	<b>5.875,13</b>
<b>COFINS TOTAL</b>	<b>93.321,81</b>	<b>24.041,47</b>	<b>21.567,24</b>	<b>20.598,09</b>	<b>27.115,01</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

O INSS acompanha o crescimento do faturamento:

Quadro 23 – Cálculo do INSS

INSS SERVIÇOS	TOTAL	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013	4º TRIM 2013
ADMINISTRATIVO	66.618,85	18.167,38	15.164,18	15.637,52	17.649,77
OPERACIONAL	186.194,85	43.312,06	42.439,93	37.117,73	63.325,13
<b>TOTAL</b>	<b>252.813,69</b>	<b>61.479,44</b>	<b>57.604,10</b>	<b>52.755,25</b>	<b>80.974,90</b>

INSS INDUSTRIA	TOTAL	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013	4º TRIM 2013
ADMINISTRATIVO	184.364,39	44.050,17	46.116,31	51.269,17	42.928,75
OPERACIONAL	257.968,72	74.845,52	61.538,14	58.359,88	63.225,18
<b>TOTAL</b>	<b>442.333,11</b>	<b>118.895,69</b>	<b>107.654,45</b>	<b>109.629,05</b>	<b>106.153,93</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Com isso, estima-se o total do desembolso da empresa optando pelo lucro real sem cisão.

Quadro 24 – Total de impostos sem cisão lucro real 2013

<b>TOTAL DE IMPOSTOS SEM CISÃO LUCRO REAL 2013</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>20.221,24</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>93.321,81</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL CSLL</b>	<b>-</b>
<b>INSS SERVIÇOS</b>	<b>252.813,69</b>
<b>INSS INDUSTRIA</b>	<b>442.333,11</b>
<b>TOTAL</b>	<b>808.689,86</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

## 5.5 SERVIÇO LUCRO REAL

O serviço no lucro real também não apresenta lucro contábil, não sofrendo a carga tributária do IRPJ e CSLL. PIS e COFINS calculado de forma cumulativa de acordo com o benefício da Lei nº 10.833/03 não havendo diferença entre Lucro Real e Lucro presumido.

Quadro 25 – Lucro real serviço 2013

<b>LUCRO REAL SERVIÇO 2012</b>					
	TOTAL	1º TRIM 2012	2º TRIM 2012	3º TRIM 2012	4º TRIM 2012
FATURAMENTO SERVIÇO	<b>8.786.922,82</b>	697.281,68	631.524,38	628.192,82	823.672,90
VENDAS CANCELADAS	<b>(22.461,00)</b>	(565,45)	(1.843,56)	(3.225,93)	(1.472,97)
BASE PIS/COFINS SERVIÇO	<b>8.764.461,83</b>	696.716,23	629.680,82	624.966,89	822.199,93
<b>PIS SERVIÇO</b>	<b>18.028,17</b>	<b>4.528,66</b>	<b>4.092,93</b>	<b>4.062,28</b>	<b>5.344,30</b>
<b>COFINS SERVIÇO</b>	<b>83.206,92</b>	<b>20.901,49</b>	<b>18.890,42</b>	<b>18.749,01</b>	<b>24.666,00</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

O INSS até julho 2012 era recolhido sobre o total da folha de pagamento e a partir de agosto recolhido sobre o faturamento, apresentando então uma expressiva redução.

Quadro 26 – Cálculo do INSS

INSS	TOTAL	1º TRIM 2012	2º TRIM 2012	3º TRIM 2012	4º TRIM 2012
ADMINISTRATIVO	<b>66.273,98</b>	16.899,89	14.106,21	14.441,50	20.826,38
OPERACIONAL	<b>93.216,66</b>	40.290,29	39.479,00	13.447,37	-
<b>TOTAL</b>	<b>159.490,64</b>	<b>57.190,18</b>	<b>53.585,21</b>	<b>27.888,87</b>	<b>20.826,38</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

O total da carga tributária sofrida em 2012 com o serviço optante do lucro real, comparado com o lucro presumido, tem expressiva redução no IRPJ e CSLL, por não haver lucro contábil, PIS e COFINS sem alteração e redução no INSS.

Quadro 27 – Total de impostos serviço lucro real 2012

<b>TOTAL DE IMPOSTOS SERVIÇO LUCRO REAL 2012</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>18.028,17</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>83.206,92</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	-
<b>TOTAL CSLL</b>	-
<b>INSS</b>	<b>159.490,64</b>
<b>TOTAL</b>	<b>260.725,72</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

A projeção para 2013 no lucro Real acompanha o faturamento sem alterações expressiva no PIS e COFINS

Quadro 28 – Lucro real serviço 2013

<b>LUCRO REAL SERVIÇO 2013</b>					
	TOTAL	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013	4º TRIM 2013
FATURAMENTO SERVIÇO	<b>3.003.125,52</b>	753.064,21	682.046,33	678.448,25	889.566,73
VENDAS CANCELADAS	<b>(7.676,54)</b>	(610,69)	(1.991,04)	(3.484,00)	(1.590,81)
BASE PIS/COFINS SERVIÇO	<b>2.995.448,98</b>	752.453,53	680.055,29	674.964,24	887.975,92
<b>PIS SERVIÇO</b>	<b>19.470,42</b>	<b>4.890,95</b>	<b>4.420,36</b>	<b>4.387,27</b>	<b>5.771,84</b>
<b>COFINS SERVIÇO</b>	<b>89.863,47</b>	<b>22.573,61</b>	<b>20.401,66</b>	<b>20.248,93</b>	<b>26.639,28</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Há redução expressiva no INSS, devido ao benefício da lei da desoneração da folha.

Quadro 29 – Cálculo do INSS

INSS SERVIÇOS	TOTAL	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013	4º TRIM 2013
<b>INSS</b>	<b>57.359,70</b>	14.383,53	13.027,08	12.958,36	16.990,72
<b>TOTAL</b>	<b>57.359,70</b>	<b>14.383,53</b>	<b>13.027,08</b>	<b>12.958,36</b>	<b>16.990,72</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

A seguir, verifica-se o total da carga tributária estimada para a atividade serviço em 2013.

Quadro 30 – Total de impostos serviço lucro real 2013

<b>TOTAL DE IMPOSTOS SERVIÇO LUCRO REAL 2013</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>19.470,42</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>89.863,47</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	-
<b>TOTAL CSLL</b>	-
<b>INSS</b>	<b>57.359,70</b>
<b>TOTAL</b>	<b>166.693,59</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

## 5.6 INDÚSTRIA LUCRO REAL

Optando pelo lucro real, a Indústria desembolsa mais com PIS e COFINS,



mas em contra partida deixa de sofrer a carga tributária do IRPJ e da CSLL

Quadro 31 – Lucro real indústria 2012

<b>LUCRO REAL INDUSTRIA 2012</b>					
	TOTAL	1º TRIM 2012	2º TRIM 2012	3º TRIM 2012	4º TRIM 2012
FATURAMENTO INDUSTRIA	<b>7.335.366,50</b>	2.051.785,40	1.442.691,03	1.477.533,15	2.363.356,92
OUTRAS RECEITAS	<b>41.939,64</b>	17.800,97	14.135,07	4.234,30	5.769,30
<b>TOTAL</b>	<b>7.377.306,14</b>	<b>2.069.586,37</b>	<b>1.456.826,10</b>	<b>1.481.767,45</b>	<b>2.369.126,22</b>
<b>PIS S/FATURAMENTO</b>	<b>82.730,16</b>	<b>34.148,18</b>	<b>24.037,63</b>	<b>24.449,16</b>	<b>95,19</b>
<b>COFINS S/FATURAMENTO</b>	<b>381.060,14</b>	<b>157.288,56</b>	<b>110.718,78</b>	<b>112.614,33</b>	<b>438,47</b>
BASE CREDITO PIS/COFINS MATERIA PRIMA	<b>3.798.840,11</b>	992.412,26	563.253,77	979.501,73	1.263.672,35
CREDITO PIS	<b>41.830,27</b>	16.374,80	9.293,69	16.161,78	-
CREDITO COFINS	<b>192.672,75</b>	75.423,33	42.807,29	74.442,13	-
<b>PIS TOTAL</b>	<b>40.899,89</b>	<b>17.773,37</b>	<b>14.743,94</b>	<b>8.287,38</b>	<b>95,19</b>
<b>COFINS TOTAL</b>	<b>188.387,39</b>	<b>81.865,23</b>	<b>67.911,50</b>	<b>38.172,19</b>	<b>438,47</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

O INSS não tem alteração se comparada com o Lucro presumido.

Quadro 32 – Cálculo do INSS

INSS INDUSTRIA	TOTAL	1º TRIM 2012	2º TRIM 2012	3º TRIM 2012	4º TRIM 2012
ADMINISTRATIVO	<b>156.001,48</b>	40.976,90	42.898,89	40.775,15	31.350,54
OPERACIONAL	<b>227.746,60</b>	69.623,74	57.244,78	50.513,51	50.364,57
<b>TOTAL</b>	<b>383.748,08</b>	<b>110.600,64</b>	<b>100.143,67</b>	<b>91.288,66</b>	<b>81.715,11</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

O total da carga tributaria para a industria em 2012 é verificado a seguir.

Quadro 33 – Total de impostos indústria – lucro real 2012

<b>TOTAL DE IMPOSTOS INDUSTRIA LUCRO REAL 2012</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>40.899,89</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>188.387,39</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	-
<b>TOTAL CSLL</b>	-
<b>INSS</b>	<b>383.748,08</b>
<b>TOTAL</b>	<b>613.035,37</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Com base em 2012 e com estimativa de crescimento de 8,5% a indústria apresenta os dados a seguir, não sofrendo a carga tributaria do IRPJ e da CSLL por não apresentar lucro contábil.

Quadro 34 – Lucro real indústria 2013

<b>LUCRO REAL INDUSTRIA 2013</b>					
	TOTAL	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013	4º TRIM 2013
FATURAMENTO INDUSTRIA	<b>7.958.872,65</b>	2.226.187,16	1.565.319,77	1.603.123,47	2.564.242,26
OUTRAS RECEITAS	<b>45.504,51</b>	19.314,05	15.336,55	4.594,22	6.259,69
TOTAL	<b>8.004.377,16</b>	<b>2.245.501,21</b>	<b>1.580.656,32</b>	<b>1.607.717,68</b>	<b>2.570.501,95</b>
PIS S/FATURAMENTO	<b>45.504,51</b>	<b>318,68</b>	<b>253,05</b>	<b>75,80</b>	<b>103,28</b>
COFINS S/FATURAMENTO	<b>3.458,34</b>	<b>1.467,87</b>	<b>1.165,58</b>	<b>349,16</b>	<b>475,74</b>
BASE CREDITO PIS/COFINS MATERIA PRIMA	<b>4.115.423,16</b>	1.076.767,30	611.130,34	1.062.759,38	1.364.766,14
CREDITO PIS	-	-	-	-	-
CREDITO COFINS	-	-	-	-	-
PIS TOTAL	<b>750,82</b>	<b>318,68</b>	<b>253,05</b>	<b>75,80</b>	<b>103,28</b>
COFINS TOTAL	<b>3.458,34</b>	<b>1.467,87</b>	<b>1.165,58</b>	<b>349,16</b>	<b>475,74</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

O INSS apresenta um crescimento de 7,5% de acordo com o projetado.

Quadro 35 – Cálculo do INSS

INSS INDUSTRIA	TOTAL	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013	3º TRIM 2013	4º TRIM 2013
ADMINISTRATIVO	<b>167.701,59</b>	44.050,17	46.116,31	43.833,29	33.701,83
OPERACIONAL	<b>244.827,60</b>	74.845,52	61.538,14	54.302,02	54.141,91
TOTAL	<b>412.529,19</b>	<b>118.895,69</b>	<b>107.654,45</b>	<b>98.135,31</b>	<b>87.843,74</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

A seguir, verifica-se o total da carga tributária estimada para a indústria em 2013.

Quadro 36 – Total de impostos indústria – lucro real 2013

<b>TOTAL DE IMPOSTOS INDUSTRIA LUCRO REAL 2013</b>	
<b>TOTAL PIS</b>	<b>750,82</b>
<b>TOTAL COFINS</b>	<b>3.458,34</b>
<b>TOTAL IRPJ</b>	-
<b>TOTAL CSLL</b>	-
<b>INSS</b>	<b>412.529,19</b>
<b>TOTAL</b>	<b>416.738,35</b>

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2013).

Com base nesses dados, a seguir apresenta-se a conclusão a respeito de qual será a melhor opção para a empresa por ocasião de sua reestruturação societária, levando em conta as duas atividades.

## 6 CONCLUSÃO

A reorganização societária vem sendo uma opção estratégica das organizações e refere-se a transações entre duas ou mais empresas para se criar uma nova entidade como forma de obter vantagem competitiva no mercado.

Os motivos e os objetivos da reorganização societária podem ser devido ao fato de que sinergias empresariais podem favorecer o ganho em termos de economias de escala, um aumento da participação no mercado, mais acesso à base de clientes, a propriedade de canais de distribuição e de acesso ao conhecimento e à tecnologia, bem como a fatores de economia tributária.

Entre as espécies de reestruturação societária, a cisão consiste-se em transferir parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim, ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, e dividindo-se o seu capital, se parcial.

Com base nisto, o objetivo deste estudo foi analisar os benefícios de um novo planejamento tributário após a reorganização societária com cisão parcial em uma empresa que possui ramos distintos de atividades, de Tubarão – SC.

A partir dos dados obtido, pode-se verificar que a cisão parcial é a melhor opção para a empresa com os dois ramos optando pelo lucro real, já que não apresenta lucro contábil, como restou demonstrado nos quadros 29 e 36, assim não sofre a carga tributaria do IRPJ e da CSLL. Na indústria, o PIS e COFINS são tributados à alíquota zero, não influenciando a escolha do regime de apuração cumulativa ou não-cumulativa. No serviço, a apuração do PIS e COFINS é indiferente do regime tributado, sendo calculado na forma cumulativa tanto no Lucro Presumido quando no Lucro Real.

Deste modo, a cisão apresenta-se atraente para a empresa em estudo, devido ao cálculo do INSS, quando foi verificado que, com a cisão, teria uma redução expressiva tanto para a indústria quanto para o serviço.

## REFERÊNCIAS

**ALVES, A. C. A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário.** São Paulo: Atlas, 2008.

AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* **Planejamento Tributário & A Norma Geral Antielisão.** Curitiba: Juruá 2002

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas.** Ed. – 2. São Paulo: Atlas 2005

BARRETO, A. C. P. M.; FAMÁ, R. **Fusões, aquisições e Joint-Ventures como uma solução para os problemas de competitividade de empresas brasileiras.**

SEMEAD – SEMINÁRIOS DE ADMISTRAÇÃO DA FEA-USP, 1. São Paulo, 1996. (FATORES DETERMIANTES DAS REORGANIZAÇÕES SOCIETARIAS: UM ESTUDO DO CASO BRASILEIRO.

BULGARELI, Waldirio **Fusões, Incorporações e Cisões de Sociedades** – 6 ed. – São Paulo: Atlas 2000

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária: Uma Abordagem Simples e Prática.** Curitiba: Juruá 2008.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentário a Lei de Sociedades Anônimas.** São Paulo: Editora Saraiva, 1998 V. 4 Tomo I. 199p.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributaria aplicada.** 1. Ed. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas 2008

FABRETTI, Láudio Camargo. **Fusões, Aquisições, Participações e Outros Instrumentos de Gestão de Negócios: Tratamento Jurídico, Tributário e Contábil.** São Paulo: Atlas, 2005.

GALLO, Mauro Fernando. **Uma contribuição ao estudo do planejamento tributário nos processos de fusão, incorporação e cisão.** 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2002. ([http://www.unifia.edu.br/revista\\_eletronica/revistas/gestao\\_foco/artigos/ano2011/reorganizacoes.pdf](http://www.unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2011/reorganizacoes.pdf))

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Dialética, 2008

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI, ICMS, ISS e Planejamento fiscal.** *In:* ROCHA Valdir de Oliveira (Org.). **Planejamento Fiscal: teoria e pratica.** São Paulo: Dialética, 1998. 2. v., p. 83.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Desoneração da Folha de Pagamentos**. 2012.

Disponível em:

<<http://www1.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>>.

Acesso em 15 maio 2013.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. São Paulo: RT 1983

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique **Manual de Contabilidade Tributaria** 5 ed. Rio de Janeiro Freitas Bastos Editora, 2007.

SANTOS, Adriana Santana vieira dos, **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/planejamento-tribut%C3%A1rio-e-quest%C3%A3o-da-elis%C3%A3o-fiscal> Acessado em 24/11/2012.

SANTOS, José Luiz dos; Paulo Schmidt **Contabilidade Societária: atualizado pela lei nº 10.303/01** – São Paulo: Atlas, 2002

Site SRF: <http://www.receita.fazenda.gov.br/> acessado em 14/04/2013

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação**. Curitiba: Jaruá, 2005.