

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JÉSSICA TOMAZ PEDROSO**

**CRIAÇÃO DE *HOLDING* ADMINISTRADORA COMO ESTRATÉGIA DE  
REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE  
DE UMA EMPRESA DE SEGURANÇA E MEDICINA DO TRABALHO DO  
EXTREMO SUL CATARINENSE**

**CRICIÚMA**

**2018**

**JÉSSICA TOMAZ PEDROSO**

**CRIAÇÃO DE *HOLDING* ADMINISTRADORA COMO ESTRATÉGIA DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DE UMA EMPRESA DE SEGURANÇA E MEDICINA DO TRABALHO DO EXTREMO SUL CATARINENSE**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Ma. Andreza da Cruz

**CRICIÚMA**

**2018**

**JÉSSICA TOMAZ PEDROSO**

**CRIAÇÃO DE *HOLDING* ADMINISTRADORA COMO ESTRATÉGIA DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DE UMA EMPRESA DE SEGURANÇA E MEDICINA DO TRABALHO DO EXTREMO SUL CATARINENSE**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 05 de julho de 2018.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof<sup>a</sup>. Ma. Andreza da Cruz  
(Universidade do Extremo Sul Catarinense) – UNESC – Orientadora

---

Prof<sup>a</sup>. Mestranda. Marja Mariane Feuser  
(Universidade do Extremo Sul Catarinense) – UNESC

---

Prof<sup>a</sup>. Esp. Vanessa Mendes da Agostin Resende  
(Universidade do Extremo Sul Catarinense) – UNESC

**Dedico esta pesquisa primeiramente a Deus e em segundo lugar a minha querida mãe, que com toda sua dedicação soube me guiar pelo caminho da honestidade.**

## **AGRADECIMENTOS**

Este item tem como objetivo prestar os meus agradecimentos para que as pessoas aqui citadas de alguma forma sejam lembradas e sintam-se eternamente agradecidas pela minha forma de gratidão aqui demonstrada.

Agradeço aos meus pais, Vanderlei e Márcia por todo apoio e carinho, em especial para minha querida mãe, que com toda paciência e compreensão me apoiou nas horas mais difíceis na realização destes quatro anos e meio de curso.

Aos meus colegas de curso, em especial, Julio, Camila, Mateus, Rafael e Laura, por todos os momentos que passamos juntos, inclusive nas horas em que nos apoiamos para a realização deste trabalho.

Ao meu amigo e confidente Uilian, por ter suportado e de uma forma carinhosa ter me apoiado e motivado durante a execução deste trabalho.

A todos os professores do curso de Ciências Contábeis, que colaboraram com toda sua dedicação para que fizesse de mim um bom profissional, em especial, à minha orientadora, Andreza, que se dedicou com todo seu conhecimento colaborando para execução deste trabalho.

E o último agradecimento, porém, o mais importante de todos aqueles citados anteriormente vai para Deus. O responsável por ter permitido que eu realizasse este curso e por ter me dado forças nos momentos de fraquezas e incertezas. Pois sem ele, eu não teria sido e nem feito nada. Obrigada Deus por não ter me abandonado, pois por mais difícil que tenha sido a caminhada, aqui estou eu, concluindo mais uma etapa da minha vida. Dedico a ti senhor, com todo amor, todas as páginas deste trabalho.

**“Eu faço da dificuldade a minha motivação.  
A volta por cima, vem na continuação”.**

**(Charlie Brown Jr)**

## RESUMO

Diante da economia atual do Brasil, onde o mercado econômico-financeiro vem a tornar-se cada dia mais competitivo e instável, as empresas passaram a criar meios e estratégias com o objetivo de se manterem equilibradas perante o cenário econômico brasileiro. A reorganização societária é um desses instrumentos que as empresas vêm encontrando com a finalidade de obter-se economia tributária ou financeira, podendo ser realizada por meio de transformação, cisão ou incorporação. Há também a hipótese de criar-se uma sociedade *holding* como forma estratégica para posteriormente executar uma a reorganização societária. O objetivo deste trabalho consistiu em analisar os benefícios de um planejamento tributário, sejam eles fiscais ou financeiros após a realização da reorganização societária, por meio da cisão parcial de uma *holding* administradora. O estudo é de natureza qualitativa e para chegar aos objetivos foi realizada uma pesquisa bibliográfica ressaltando os principais pontos acerca do referencial teórico, e para atingir os resultados utilizou-se a pesquisa documental e um questionário aplicado ao proprietário da empresa e ao contador da instituição. Verificou-se que a empresa não obteve um benefício tributário, pois não houve mudança no regime de tributação da empresa, porém houve um ganho financeiro no qual a empresa evitou gerar despesas com INSS e com contratação de funcionários que teria caso optasse por criar um setor financeiro integrado à empresa.

**Palavras-chave:** Reorganização Societária. Planejamento Tributário.  *Holding* administradora. Cisão Parcial.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – <i> Holding </i> Administradora.....	21
Figura 2 – <i> Holding </i> Familiar.....	21
Figura 3 – <i> Holding </i> Patrimonial.....	22
Figura 4 – Localização da Empresa.....	35



## LISTA DE TABELAS E QUADROS

Quadro 1 – Organograma da <i>holding</i> administradora.....	36
Quadro 2 – Gráfico demonstrativo do Recolhimento de INSS em 2015 (antes da cisão parcial da <i>holding</i> ).....	40
Quadro 3 – Gráfico demonstrativo do Recolhimento de INSS em 2016.....	40
Quadro 4 – Gráfico demonstrativo do Recolhimento de INSS em 2016 da empresa <i>holding</i> .....	41
Quadro 5 - Cálculo do ISS dos três últimos meses de 2015 (antes da cisão parcial da <i>holding</i> ).....	42
Quadro 6 - Cálculo do ISS dos três primeiros meses de 2016 (após a cisão parcial da <i>holding</i> ).....	42
Quadro 7 – Tabela do cálculo do PIS e da COFINS referente ao último trimestre em 2015 (antes da cisão parcial da <i>holding</i> ).....	44
Quadro 8 – Cálculo do IRPJ lucro presumido pelo regime de competência no ano de 2015 (antes da cisão parcial da <i>holding</i> ).....	45
Quadro 9 – Cálculo do CSLL lucro presumido pelo regime de competência no ano de 2015 (antes da cisão parcial da <i>holding</i> ).....	45
Quadro 10 – Tabela do cálculo do PIS e da COFINS referente ao primeiro trimestre em 2016 (após a cisão parcial da <i>holding</i> ).....	46
Quadro 11 - Cálculo do IRPJ lucro presumido pelo regime de caixa.....	47
Quadro 12 - Cálculo do CSLL lucro presumido pelo regime de caixa.....	47

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ASO	Atestado de Saúde Ocupacional
CAT	Comunicação de Acidente de Trabalho
COFINS	Contribuições para Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo de Pessoa jurídica
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DREI	Departamento de Registro Empresarial e Integração
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviço
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação
LTCAT	Laudo Técnico das Condições do Ambiente de Trabalho
LTDA	Limitada
PCMSO	Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional
PIS	Programa de Integridade Social
PPP	Perfil Profissiográfico Previdenciário
PPRA	Programa de Prevenção de Riscos Ambientais
SA	Sociedade Anônima
SEFAZ	Secretária de Estado da Fazenda
SS	Sociedade Simples

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
1.1 PROBLEMATIZAÇÃO .....	12
1.2 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA.....	12
1.3 OBJETIVOS: GERAL E ESPECÍFICOS.....	13
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	14
<b>2 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>15</b>
2.1 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA.....	15
2.2 FORMAS DE REORGANIZAR AS SOCIEDADES EMPRESARIAIS.....	16
<b>2.2.1 Incorporação.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2.2 Fusão.....</b>	<b>17</b>
<b>2.2.3 Cisão.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2.4 Transformação.....</b>	<b>18</b>
2.3 SOCIEDADE <i>HOLDING</i> .....	19
<b>2.3.1 Espécies de sociedades <i>holdings</i>.....</b>	<b>19</b>
2.4 A UTILIZAÇÃO DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	
2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	23
2.6 FORMAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	24
<b>2.6.1 Elisão Fiscal.....</b>	<b>24</b>
<b>2.6.2 Evasão Fiscal.....</b>	<b>25</b>
<b>2.6.3 Simulação e Dissimulação Fiscal.....</b>	<b>25</b>
2.7 REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS.....	26
<b>2.7.1 Lucro Real.....</b>	<b>26</b>
<b>2.7.2 Lucro Presumido.....</b>	<b>27</b>
2.7.2.1 Regime Cumulativo.....	28
<b>2.7.3 Lucro Arbitrado.....</b>	<b>28</b>
<b>2.7.4 Simples Nacional.....</b>	<b>29</b>
2.8 REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE CAIXA.....	29
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>31</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	31
3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	32
<b>4 ESTUDO DE CASO.....</b>	<b>34</b>

4.1 CARACTERIZAÇÃO E HISTÓRICO DA EMPRESA.....	35
<b>4.1.1 Serviços Prestados.....</b>	<b>37</b>
<b>4.1.2 Missão, Visão e Valores da Instituição.....</b>	<b>38</b>
4.2 A CRIAÇÃO DE UMA SOCIEDADE <i>HOLDING</i> COMO ESTRATÉGIA PARA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA.....	38
<b>4.2.1 Dos tributos incidentes na atividade.....</b>	<b>39</b>
4.2.1.1 Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).....	41
4.2.1.2 Imposto sobre Serviço (ISS).....	41
4.3 TRIBUTOS FEDERAIS INCIDENTES NA ATIVIDADE COM A TRIBUTAÇÃO NO LUCRO PRESUMIDO E NO REGIME DE COMPETÊNCIA.....	43
<b>4.3.1 Pis e Cofins.....</b>	<b>43</b>
<b>4.3.2 IRPJ e CSLL.....</b>	<b>44</b>
4.4 TRIBUTOS FEDERAIS INCIDENTES NA ATIVIDADE COM A TRIBUTAÇÃO NO LUCRO PRESUMIDO E NO REGIME DE CAIXA.....	45
<b>4.4.1 Pis e Cofins.....</b>	<b>46</b>
<b>4.4.2 IRPJ e CSLL.....</b>	<b>46</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>51</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>55</b>
<b>APÊNDICE A - TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA PESQUISA EM BANCO DE DADOS PARA ELABORAÇÃO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC).....</b>	<b>56</b>
<b>APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO.....</b>	<b>57</b>
<b>APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO.....</b>	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Os tributos existem a muitos séculos, e naquela época era uma forma de recompensar o guerreiro mais forte ou aquele que se destacasse na tribo. Atualmente, essa forma de arrecadação dos tributos mudou, o que antes era algo merecido hoje é considerado algo obrigatório. No Brasil essa evolução não foi diferente, segundo Castro (2002) o primeiro imposto a ser recolhido era proveniente da única riqueza existente no período, o pau-brasil. O valor arrecadado era repassado diretamente à coroa portuguesa e aqueles que se recusavam a recolher o imposto devido eram presos.

Segundo dados estatísticos demonstrados na Secretária de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEFAZ/SC), a receita tributária estadual do ano de 2017 foi estimada em um crescimento de 8,8% comparado a 2016. Tal receita tributária é composta por diversos tributos como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação (ITCMD) e taxas de contribuições e melhoria, sendo que o ICMS acumulou um crescimento de 9,4% em 2017 (SEFAZ, 2018).

Em razão da alta carga tributária aplicada no Brasil, grande parte das empresas brasileiras vem buscando meios e traçando estratégias para reduzir o pagamento de tributos de maneira lícita, e assim, conseguirem manter o seu lugar no mercado.

Um exemplo disso é a sociedade *holdings*, utilizada como uma forma de proteção patrimonial e divisão de bens entre os herdeiros, assim, cria-se esta sociedade estrategicamente para posteriormente executar a reorganização societária e conseqüentemente executar do planejamento tributário.

Diante do exposto, esta pesquisa abordará a reorganização societária como instrumento de planejamento tributário realizada em uma empresa de serviços médicos na cidade de Criciúma/SC. A reorganização são alterações que ocorrem dentro do quadro societário de uma empresa por meio de cisão, fusão, incorporação ou transformação, na qual serão analisados os efeitos tributários e financeiros após a reorganização societária.

O estudo será realizado em função da alta carga tributária no Brasil e suas conseqüências, em especial a maneira em que afeta as pequenas e médias

empresas, já que nos primeiros anos de existência os recursos financeiros são escassos e a experiência no negócio é limitada. Por conta disso, muitas vezes, as empresas não atendem as expectativas criada por seus fundadores.

### 1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

A cada ano que passa, é inevitável que as empresas sintam o impacto causado pelo o aumento da carga tributária no país, e com a fiscalização tornando-se cada vez mais rigorosa, as grandes e pequenas empresas independentemente de seu regime tributário, vêm utilizando a reorganização societária como opção de organização financeira e tributária, com o objetivo de diminuir o recolhimento dos tributos e conseguir atingir uma boa estabilidade financeira dentro dos limites legais.

O Brasil possui um sistema tributário complexo, composto por tributos nas esferas federais, estaduais e municipais que são aplicáveis às empresas conforme a sua forma de tributação e alíquotas que são determinadas através de leis. Tendo em vista que o recolhimento excessivo dos tributos e a falta de planejamento tributário vêm afetando diretamente às empresas e diminuindo a capacidade de aumentar os lucros, surge a necessidade de encontrar formas de economizar tanto financeiramente como tributariamente.

Com base nas informações relacionadas acima, surge a seguinte questão: **como a criação de uma *holding* administradora pode servir de estratégia para uma reorganização societária visando o planejamento tributário?**

### 1.2 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

A temática abordada objetiva demonstrar que há formas legais que possibilitam a execução do planejamento tributário utilizando-se da reorganização societária.

Diante das mudanças do sistema tributário brasileiro, e a adoção de novos métodos para a simplificação tributária, as empresas necessitam cada vez mais de um planejamento tributário que possam proteger o patrimônio líquido das empresas e manter a saúde financeira empresarial (OLIVEIRA et al, 2015).

No entanto, ressalta-se que no final do século XX, as empresas vinham enfrentando o aumento da competitividade no cenário econômico, fazendo com que muitas empresas expandissem as suas atividades com o intuito de se manterem competitivas no mercado. Em razão disso, as empresas foram se especializando em planejamentos estratégicos, bem como a utilização da reorganização societária e o planejamento tributário. (SANTOS e SCHMIDT, 2002).

A Reorganização Societária pode ter diversos objetivos distintos, porém na maioria das vezes é utilizada como instrumento de planejamento tributário, com o objetivo de proporcionar à empresa que a aderir, uma forma de obter-se economia fiscal de forma legal.

Segundo Oliveira et al (2015) a reorganização societária gera um imenso mercado de trabalho principalmente para os profissionais da área contábil, auditores, advogados e consultores tributários em processos de fusões, incorporações e cisões e na maior parte o real motivo da reestruturação é obter-se a economia fiscal de forma lícita.

Contudo, esta pesquisa contribuirá para que os profissionais da área contábil baseiem se nas informações e dados aqui coletados para que se possa efetuar uma breve análise sobre a situação tributária de outras empresas.

A relevância deste trabalho se dá na execução da reorganização societária como ferramenta de planejamento tributário feito dentro da legislação, sem que se caracterize evasão ou simulação fiscal, fazendo uso das devidas técnicas para tal ação.

### 1.3 OBJETIVOS: GERAL E ESPECÍFICOS

O objetivo geral deste estudo consiste em analisar as alterações ocorridas com a criação de uma *holding* administradora e posterior reorganização societária e apontar benefícios a partir da execução do planejamento tributário.

Os objetivos específicos desta pesquisa são:

a) Definir e descrever suas principais figuras de reorganização societária: cisão, fusão, incorporação e transformação;

b) Descrever a criação de uma sociedade  *Holding* e suas principais funções como estratégia de reorganização societária;

- c) Definir o planejamento tributário, identificando seus objetivos e principais características diferenciando a elisão fiscal e evasão fiscal e;
- d) Analisar os efeitos fiscais e financeiros após a Reorganização Societária.

#### 1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo é pautado no método dedutivo, com análise de fontes primárias e secundárias, bibliografias e estudo de caso. Por meio da leitura e exame do caso prático, o estudo propõe identificar as alterações ocorridas com a reorganização societária e apontar benefícios a partir da execução do Planejamento Tributário em uma empresa de segurança e medicina do trabalho do Extremo Sul Catarinense.

Após a seção introdutória, este estudo está organizado de acordo com as seguintes etapas: fundamentação teórica, procedimentos metodológicos, análises e discussão dos resultados empíricos, e considerações finais.

A fundamentação teórica reúne a revisão da literatura com estudos teóricos e empíricos acerca da reorganização societária e os benefícios fiscais obtidos através do planejamento tributário. Em seguida, apresentam-se os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa.

Posteriormente, são discutidos os resultados e analisados os questionários e finalmente, apresentadas as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.



## 2 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo a pesquisa abordará sobre os conceitos de reorganização societária e seus instrumentos, tais como: incorporação, fusão, cisão e transformação. Cabe destacar que, a incorporação societária será objeto do presente estudo.

Posteriormente, será apresentado os tipos de sociedades holdings, suas características e finalidades, e, por fim, conceitua-se o planejamento tributário e os regimes de tributação, bem como conceitos de evasão, elisão e simulação ou dissimulação fiscal.

### 2.1 REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Uma das formas que vem sendo utilizada pelas empresas brasileiras como instrumento de planejamento tributário é a reorganização societária, devido ao aumento da competitividade entre as empresas causadas pela instabilidade financeira decorrente das altas taxas tributárias.

Esta reorganização societária, para Teixeira (2015) pode ser definida como um método de alterar as sociedades durante o seu período de funcionamento, por diversas razões, que podem ser: absorção de tecnologia, otimização da administração, contratempo econômico, melhora na produção ou venda de produtos, planejamento tributário, e entre outros diversos objetivos.

Já para Fabretti (2001) a reorganização societária pode ser realizada de diversas maneiras, sendo elas por meio de cisão, incorporação, fusão ou transformação tendo como um dos principais motivos obter-se a economia financeira.

Iudícibus et al (2007) entende que a reorganização societária pode estar presente em diversas situações e objetivos distintos, tais como, forma de planejamento tributário com o objetivo de reduzir a carga tributária, divisão ou junção de empresas com o intuito de solucionar as discordâncias que podem vir surgir entre sócios e herdeiros e que também pode ser aplicável com o objetivo de expandir a tecnologia nos sistemas entre empresas e incentivar a comercialização e planejamento sucessório com o objetivo de proteção patrimonial.

Ainda na opinião do autor, o processo de reorganização societária deve ser bem planejado para que seja escolhida a melhor forma de reorganizar a sociedade, pois há vários fatores que devem ser levados em conta, por exemplo, a incidência tributária após a reorganização, tais como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro e demais tributos estaduais e federais que a empresa pode estar sujeita após a reorganização (IUDÍCIBUS, 2007).

Há também os aspectos financeiros e organizacionais que devem se levar em conta, pois é de suma importância que estes controles estejam compatíveis com a nova situação societária da empresa após sua reestruturação.

A reorganização societária deve ser elaborada com base em várias simulações efetuadas por um profissional da área, para que a empresa não corra o risco de ser enquadrada como ato de simulação pelas autoridades administrativas, fazendo uso da reorganização societária como simples forma de diminuir o recolhimento dos tributos (CHAVES, 2010).

## 2.2 FORMAS DE REORGANIZAR AS SOCIEDADES EMPRESARIAIS

A seguir serão abordadas as formas legais e existentes de realizar a reorganização societária, bem como expor as espécies de incorporação, fusão, cisão e transformação previstas na Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, a lei das Sociedades Anônimas.

### 2.2.1 Incorporação

Incorporação é quando uma empresa absorve todo o patrimônio de outra, resgatando todo o seu passivo e ativo e o trazendo para dentro da incorporadora. Neste caso a demonstração contábil da incorporadora continua praticamente igual ao que era antes da incorporação, e haverá apenas uma mudança no capital social da incorporadora (IUDÍCIBUS et al, 2013).

Conforme previsão no artigo 227 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, define incorporação societária como “a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações” (BRASIL, 1976).

Para Benfica (2005) o ato de incorporar significa que estão envolvidas duas ou mais sociedades que são denominadas incorporadoras e incorporadas, pois a primeira empresa são aquelas que são absorvidas ou extintas e as seguintes são as que assumem o ativo e passivo das extintas.

Na incorporação a empresa incorporada deixa de existir, contudo, Santos (2002, p.333) ressalta que:

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.

Corroborando Oliveira et al (2015, p. 332) que “na incorporação, as sociedades incorporadas deixam de existir, mas a empresa incorporada será a sucessora de suas personalidades jurídicas, assim como de seus direitos e obrigações”.

Em análise à textualização acima, quando a sociedade é absorvida por outra em função de incorporação, fusão ou cisão, o seu patrimônio fará parte total ou parcialmente da incorporadora e irá depender economicamente da sua existência, pois a incorporada deixará de existir.

### **2.2.2 Fusão**

O artigo 18 da Instrução Normativa pelo Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI) N° 35 de 02 de março de 2017, afirma que:

Fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades, de tipos jurídicos iguais ou diferentes, constituindo nova sociedade que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações, deliberada na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.

Prevê o artigo 228 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que fusão societária é “a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações” (BRASIL, 1976).

Silva (2015) define que para haver uma fusão entre sociedades, deve-se ser estabelecido mediante assembleia geral de cada instituição para que seja aprovada a fusão entre as sociedades. Após a aprovação dos laudos estabelecidos

em assembleia, os administradores convocarão aos sócios, também por assembleia, para decidirem se haverá constituição de uma nova sociedade. Posteriormente, se constituída, caberá aos primeiros administradores arquivar o ato de fusão.

### **2.2.3 Cisão**

Prevista no artigo 24 da Instrução Normativa DREI N° 35 de 02 de março de 2017, a cisão é feita por meio de alteração contratual, transferindo o seu patrimônio total ou parcial para uma sociedade, que pode ser constituída para este objetivo ou não. Assim, a sociedade cindida deixa de existir, no caso de cisão total, ou apenas será reduzido o capital se for cisão parcial.

Sobre o tema, trata o artigo 229 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, definindo cisão societária como:

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.

Para Oliveira et al, (2015) há duas formas de cisão, sendo elas total ou parcial. Total quando todo o patrimônio de uma empresa é transferido para outra e parcial quando apenas uma parte do patrimônio é transferida.

Ainda nas palavras do autor, a cisão total ocorre quando a empresa cindida deixa de existir, ou seja, o seu patrimônio total é absorvido por uma ou mais empresas, ocasionando a sua extinção total (FABRETTI, 2005).

Contudo, conforme o exposto, a cisão é quando uma sociedade transfere o seu patrimônio totalmente ou parcialmente para outra sociedade por meio de uma alteração contratual ou ato de constituição.

### **2.2.4 Transformação**

Conforme o artigo 220 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, “transformação é a operação pela qual a sociedades passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro” (BRASIL, 1976)

De acordo com Weber (2008) a transformação societária nada mais é do que alterar a sua natureza jurídica ou tipo societário dentro da legislação. Para que

seja de fato efetuada a transformação, os sócios deverão estar de acordo com a alteração e a sociedade deverá estar ciente sobre as novas obrigações e responsabilidades após ato. Assim, o ato de transformar a sociedade deverá sempre obedecer às formalidades legais de registro à constituição.

Segundo o artigo 01 da Instrução Normativa DREI N° 35, de 02 de março de 2017, “transformação é a operação pela qual uma empresa ou sociedade passa de um tipo para outro, independente de dissolução ou liquidação, obedecidos os preceitos reguladores da constituição e inscrição do tipo em que vai converter-se”

No mesmo artigo, ressalta ainda que a transformação de sociedades pode ser registrada por meio de contrato social ou estatuto particular ou público ou quando tratar-se de sociedade anônima poderá haver eleição de administradores para fixação das respectivas remunerações.

## 2.3 SOCIEDADE *HOLDING*

A sociedade *holding* tem previsão no § 3º, artigo 2º da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, *in verbis* “a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais” (BRASIL, 1976).

De acordo com Junior e Silva (2014) a palavra *holding* é de origem estrangeira, pode ser compreendida como uma empresa gestora de participações societárias e seu significado é controlar, segurar e guardar. Sua finalidade corresponde ao seu significado que nada mais é do que gerenciar, assegurar ou manter a administração de um grupo de empresas.

### 2.3.1 Espécies de sociedades *holdings*

Para o gênero *holding* existem duas espécies, que são as puras e mistas. Sua classificação se dá conforme a definição do seu ramo de atividade. Porém, conforme a popularização da *holding* foi crescendo, alguns autores afirmam que existem outras espécies de *holding* que são criadas conforme a necessidade

empresarial. Entretanto, neste estudo serão apresentadas as principais que são administradoras, familiares e patrimoniais.

Junior e Silva (2014, p. 59) descrevem que nas *holdings* puras a “[...] principal característica é o exercício de atividade exclusiva de controle de outras sociedades, tendo suas receitas privativas de lucros e dividendos das empresas controladas.”

Dessa forma, a *holding* pura é o tipo de sociedade que exerce somente a atividade de participação em outras sociedades, ou seja, seu ramo de atividade é específico para controlar, gerenciar e administrar outras sociedades.

As *holdings* mistas, conforme Passaglia (2012) são as sociedades que tem em seu ramo de atividade não somente atividades de participação societária, mas tem também outras atividades, como por exemplo, prestação de serviços, comercialização e industrialização.

Segundo Lodi e Lodi (2004) existem diversas espécies de *holdings* e cada espécie é voltado para algum objetivo específico, além de existir de várias modalidades societárias, tais como Sociedade Limitada (LTDA), Sociedade Anônima (S/A) e as Sociedades Simples (SS).

*Holding* administradora é aquela que tem participações societárias em uma ou mais sociedades, pois é a responsável por centralizar a administração das empresas em que participa e auxiliar nas tomadas de decisões e estabelecer finalidades vantajosas (LODI e LODI, 2004).

Castelo (2014) corrobora afirmando que a *holding* administradora é utilizada para administrar e controlar um determinado grupo de empresas e normalmente faz parte do quadro societário empresarial. Esse tipo de *holding* não é possuidora do patrimônio da empresa, ela é apenas uma sociedade controladora.

Na figura 1, observa-se um exemplo ilustrativo de como fica a estrutura de uma *holding* administradora<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> *Holding* administrativa: Alguns autores usam como *holding* administrativa, mas neste trabalho o vocábulo utilizado será o *holding* administradora.

Figura 1 –  *Holding Administradora*

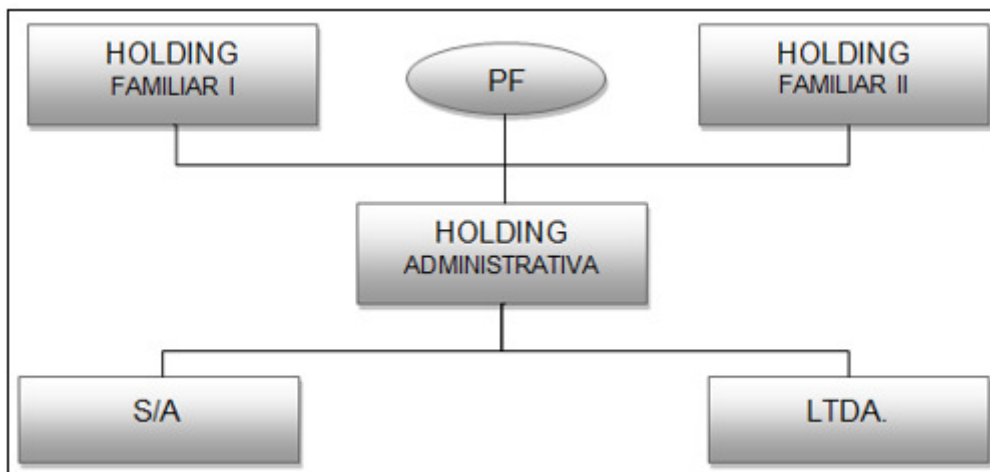


Fonte: Lodi e Lodi (2004, p.44).

Ainda na opinião dos autores Lodi e Lodi (2004), existe a *holding* familiar, que é uma empresa que administra todo o patrimônio familiar, muitas vezes o controle dos bens fica por responsabilidade do sócio gerente ou o fundador do grupo que envolve as empresas da família e tem por objetivo proteger os bens patrimoniais familiares diante de terceiros.

Na figura 2, observa-se um exemplo ilustrativo de como fica a estrutura de uma *holding* familiar.

Figura 2 -  *Holding Familiar*



Fonte: Lodi e Lodi (2004, p.46).

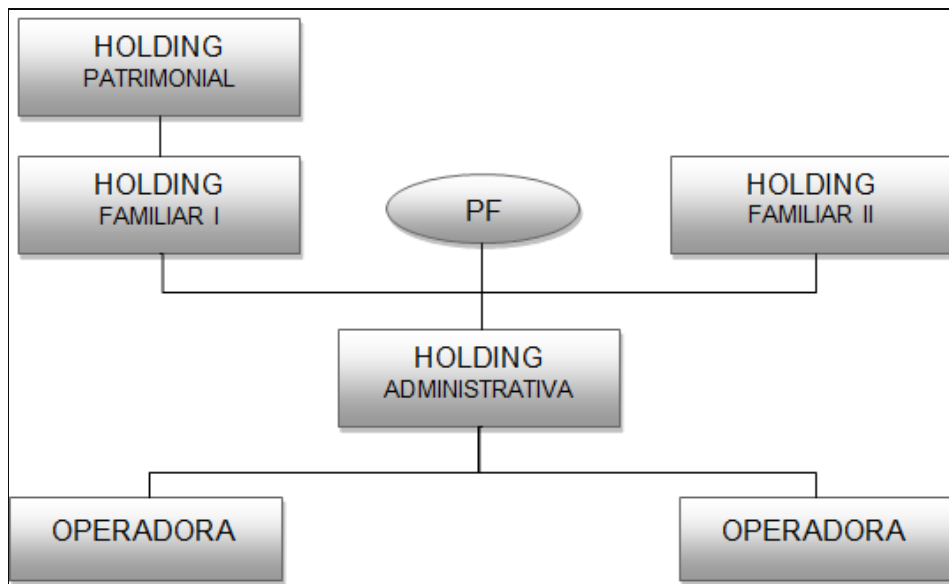
A figura demonstra a cada lado uma *holding* familiar e ao meio uma pessoa física, que seria a responsável pelo patrimônio da família, a baixo a *holding* administradora, que representa o controle da S/A, da LTDA, e também da pessoa física que fica demonstrado acima na figura.

Já as *holdings* patrimoniais, conforme Castelo (2014) são voltadas para administrar e controlar o patrimônio de um determinado grupo econômico com o objetivo de assegurar e proteger todo o conjunto de bens materiais. Lodi e Lodi (2004, p.41) define tal *holding* como:

A mais importante de todas. Visão de banco de investimentos, controle da sucessão. Amplia os negócios e economiza tributos sucessórios e imobiliários. É o ponto mais vulnerável das relações empresários versus empresas. É de longe a mais necessária, atualmente.”

Na figura 3, observa-se um exemplo ilustrativo de como fica a estrutura de uma *holding* patrimonial/pessoal.

Figura 3 –  *Holding Patrimonial*



Fonte: Lodi e Lodi (2004, p.46).

Na figura percebe-se que existe uma *holding* administradora ao meio que controla duas operadoras, e acima uma pessoa física que é a responsável pelas duas *holdings* familiares, sendo que à esquerda demonstra a *holding* patrimonial acima que controla a familiar.

Contudo, pode se constatar que a *holding* administradora é aquela que pode ser única e exclusivamente para administração de empresas e geralmente não há nenhum vínculo familiar com o grupo, já a *holding* familiar é aquela direcionada ao controle, proteção e administração dos bens de um determinado grupo de empresas familiar. E a *holding* patrimonial é responsável por administrar e controlar o patrimônio de um determinado grupo de empresas.



## 2.4 A UTILIZAÇÃO DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A reorganização societária, muitas vezes, vem acompanhada de um objetivo maior e mais específico que pode abranger a situação tributária da empresa, que é a busca da economia tributária de forma legalizada.

Mesmo que a reorganização societária seja feita para um determinado objetivo, ainda assim, há riscos que a organização pode sofrer, portanto, é de suma importância que execução desta reestruturação, seja feita por um profissional capacitado para que não ocorra imprevistos.

Nas situações de reorganização, algumas dificuldades podem ocorrer, conforme ressalta Chaves (2010, p. 94):

Na reorganização societária, algumas dificuldades podem surgir, o que é natural em qualquer processo de reestruturação, tais como: a) perda de prejuízos fiscais; b) transferência de créditos tributários existentes em uma empresa para outra; c) perda de benefícios fiscais.

Dessa forma, é necessário que a empresa e os gestores responsáveis, sejam orientados e precavidos contra os riscos que a empresa pode estar sujeita evitando assim constrangimento à instituição.

## 2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário pode ser compreendido como uma forma lícita de reduzir a carga tributária. Para que seja executado o planejamento tributário, é necessário que o contador possua alto conhecimento técnico e conhecimento sobre a organização. Neste viés, para Oliveira et al (2015) planejamento tributário nada mais é do que um estudo prévio sobre as ações administrativas, e os efeitos jurídicos, fiscais e socioeconômicos com o objetivo de encontrar a alternativa mais benéfica ao contribuinte (OLIVEIRA et al, 2015).

Tal planejamento trata-se de um composto de estratégias permitidas perante a legislação brasileira, objetivando diminuir os pagamentos dos tributos. Pois se, o ato de organizar e provisionar o negócio fazendo com que o indivíduo pague menos tributos estiver sendo executada de forma lícita, não há motivos para os

órgãos públicos protestarem, pois é de direito do contribuinte organizar e estruturar da melhor forma que lhes convém (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2018).

O planejamento tributário trata-se de um conjunto de ações e procedimentos operacionais de uma empresa que é realizado em forma de previsão, que leva ao contribuinte recolher exatamente o que foi previsto no planejamento que tem como real objetivo diminuir o recolhimento dos impostos fazendo com que a empresa alcance um nível mais elevado de rentabilidade e competitividade. (OLIVEIRA, 2013).

Ainda de acordo com o autor para se efetuar um planejamento tributário, precisa-se de fazer uma análise da situação da empresa, com o objetivo de identificar todas as transações efetuadas verificando os fatos geradores de tributos, para descobrir se houve algum recolhimento indevido ou a maior, realizar uma análise dos últimos regimes de tributação da empresa dos últimos anos. Também é importante fazer um levantamento dos tributos recolhidos nos últimos cinco anos com o intuito de verificar se há créditos fiscais que ainda não foram aproveitados (CHAVES, 2010).

## 2.6 FORMAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

No contexto a seguir, serão mencionadas e diferenciadas as formas utilizadas para diminuir o pagamento e a geração de tributos. Dentre as formas apresentadas, destaca-se a elisão fiscal, sendo ela a maneira lícita de economizar tributos e a evasão fiscal, considerada uma forma ilícita de economia de tributos e por consequência, pode ser desconsiderada pela autoridade fiscal.

### 2.6.1 Elisão Fiscal

Conforme Moreira (2003) a elisão fiscal trata-se de uma forma lícita de recolher menos impostos, sendo que ela impede que o acontecimento do fato gerador, seja excluindo o contribuinte do âmbito da abrangência do fato gerador para assim reduzir o montante do imposto a pagar.

A elisão fiscal é desenvolvida pelo planejamento tributário que analisa a melhor forma de regime de tributação para a organização que é executada pelo sistema legal que possibilitam a redução das alíquotas resultando assim na

diminuição do tributo. O contribuinte tem o direito de se organizar de modo que gere menos gastos resultantes de uma economia tributária (OLIVEIRA, 2013).

Nas palavras de Oliveira et al (2015, p. 26):

A elisão fiscal é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, recorrendo a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro. A Elisão Fiscal é um procedimento legalmente autorizado, que pode contribuir, se bem executada, para reduzir a carga tributária. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, sendo uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável.

No entanto, a elisão fiscal é a forma ética que deve ser utilizada na execução do planejamento tributário sem que acarrete riscos à instituição dentro dos princípios da legalidade tributária.

### **2.6.2 Evasão Fiscal**

Para Moreira (2003) evasão fiscal nada mais é do que praticar a sonegação de impostos através de formas ilícitas, tais como fraudes, simulações e entre outros métodos ilegais.

De acordo com Huck (1997) a evasão fiscal é o contrário da elisão fiscal, pois pode ocorrer de maneira proposital ou não. Tem características fraudulentas que caracterizam a sonegação tributária e ocorre quando o contribuinte não paga as obrigações tributárias ou deixa de fornecer as informações necessárias para que o fisco faça o lançamento do tributo.

Segundo Carlin (2008, p. 40) “a evasão fiscal consiste na ação, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos de se evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento dos tributos.”

Contudo, a evasão fiscal nada mais é do que a forma antiética de pagar menos impostos, ou seja, é a prática da sonegação tributária que expõe a empresa a riscos que podem ser descobertos pelo fisco.

### **2.6.3 Simulação e Dissimulação Fiscal**

Simulação fiscal é o ato intencionado de enganar ou burlar a lei com o objetivo de obter-se vantagem econômica, podendo prejudicar a terceiros. Já a

Dissimulação tem o mesmo objetivo da simulação, porém é o ato de acobertar o que de fato é esconder uma verdade ou criar uma situação não “verdadeira” (ESTRELLA, 2001).

Por exemplo, quando A e B querem realizar a compra de um imóvel, de forma que paguem o mínimo de tributos. Para isso decidem abrir uma empresa, na qual A integraliza as quotas com a propriedade do imóvel e B integraliza em espécie. Após um tempo a empresa é extinta, sendo que A ficará com o dinheiro em espécie e B ficará a propriedade. O objetivo pretendido é a compra e venda do imóvel, porém fazendo dessa forma, os efeitos jurídicos sobre a operação serão diferentes dos efeitos típicos ocorrentes. Dessa forma caracteriza-se simulação, de acordo com o artigo 36, parágrafo único, do CTN (ESTRELLA, 2001).

Segundo a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), ressalta que quando o cálculo do tributo apresentar indícios de fraudes, vícios ou que o contribuinte possa ter agido de má fé, haverá um processo de arbitragem para constatar se houve ou não ato que caracterize uma simulação ou dissimulação fiscal.

## 2.7 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

Nesta seção serão apresentados e conceituados os tipos de regimes tributários e suas finalidades. Atualmente existem quatro tipos de regimes de tributação que são: o Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional, cabendo ao contribuinte que optem pelo regime que mais lhes for favorável e que lhes permita obter maiores benefícios financeiros.

### 2.7.1 Lucro Real

Zanatta e Neto (2006) destacam que o lucro real se trata de um regime tributário apurado com base no resultado real do exercício financeiro da empresa. Desta forma, se a empresa não apresentar lucro, ela não terá uma base de cálculo para calcular o imposto, portanto, não precisará haver recolhimento por parte da empresa. Alegam também que esta tributação é utilizada normalmente em empresas de grande porte, pois é um regime que exige que a empresa possua um ágil

departamento contábil e fiscal para que a apuração do imposto seja calculada de forma rápida e confiável.

Segundo Oliveira et al, (2015), o Lucro Real é aquele que é realmente apurado pelo lucro, com base na escrituração contábil que segue rigorosas normas fiscais e comerciais aplicadas pelo fisco.

O lucro real, nada mais é do que o resultado contábil, pois calcula-se o valor das receitas menos os custos e despesas. Muitas vezes quando se analisa o IRPJ e a CSLL, torna-se a melhor opção, porque a empresa somente recolherá os devidos tributos quando obtiver lucro (CHAVES, 2010).

Todo e qualquer ganho de rendimentos de capital integram a base de cálculo do lucro real, independente de sua finalidade correspondente ao período de apuração. A alíquota aplicada às pessoas jurídicas sejam elas comerciais ou civis é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, de acordo com o regulamento. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2018).

Chaves (2010) ainda ressalta que no lucro real os tributos Programa de Integridade Social (PIS) e as Contribuições para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são recolhidos pela forma de não cumulatividade, ou seja, 3% para o PIS e 7,60% para COFINS.

Diante do exposto acima, destaca-se que a não cumulatividade é o regime em que é apurado o cálculo do imposto das empresas optantes pelo Lucro Real, pois diferencia-se pelo valor das alíquotas dos tributos.

### **2.7.2 Lucro Presumido**

O lucro presumido é uma forma de tributação com base de cálculo dos tributos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para aquelas empresas que não estão obrigadas a optarem pela forma de tributação real, ou seja, o Lucro Real (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2018).

As empresas que optam pela forma de tributação de lucro presumido não estão obrigadas a possuir a escrituração contábil detalhada, bastando que escreva livro caixa. A apuração do Lucro deve ser apurada trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (OLIVEIRA et al, 2015).

Segundo Chaves (2010) a opção pelo lucro presumido ou real é definida a partir do pagamento da primeira quota de Imposto de Renda, dessa forma caso a empresa não pagou o imposto de renda durante o ano ela poderá optar pelo presumido até a data da entrega da Declaração.

O Portal Tributário destaca que a partir de 2014 a pessoa jurídica que gerar uma receita bruta de até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões) por ano pode optar pelo lucro presumido e sua forma de recolhimento do PIS e da COFINS será pela forma cumulativa, ou seja, 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

#### 2.7.2.1 Regime Cumulativo

O regime cumulativo é um sistema de arrecadação dos tributos para aquelas empresas que apurarem o IRPJ pelo lucro presumido ou lucro arbitrado. Diferencia-se pelos valores das alíquotas aplicadas à base de cálculo.

A Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, expressa que neste regime, para compor a base de cálculo para a apuração do PIS e a COFINS a recolher, se utiliza o valor faturado e aplica-se alíquota de 0,65% e 3%, para chegar ao valor do tributo, respectivamente (BRASIL, 2018).

Há também aquelas pessoas jurídicas que estão sujeitas à incidência não cumulativa, tais como aquelas que optaram ou que estão obrigadas pelo regime tributário do lucro real, também estão dispostas na Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

#### 2.7.3 Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado é um regime tributário utilizado pelo fisco, sempre como últimas alternativas, quando há ausência de confiança na escrituração contábil da empresa, devido à falta de elementos e argumentos que permitam identificar a base de cálculo do contribuinte, mas também pode ser utilizado pelas autoridades fiscais quando uma empresa se nega ou dificulta o acesso às documentações comprobatórias de atividades (OLIVEIRA et al, 2015).

A Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995 ressalta que a pessoa jurídica será optante pelo lucro arbitrado quando não cumprir com obrigações e escriturações obrigatórias que lhes são atribuídas conforme o seu regime de

tributação, quando a escrituração estiver com indícios de fraudes e vícios que impossibilitem de detectar a movimentação financeira e o lucro real e também, deixar de prestar escriturações e informações ao fisco e quando a empresa optar de forma indevida pelo regime de tributação.

#### **2.7.4 Simples Nacional**

O Simples Nacional é uma forma de tributação unificada com o pagamento de seis tributos federais em uma só alíquota. Considera-se receita bruta para fins da apuração do Simples Nacional a venda de produtos de bens e serviços de conta própria, os preços dos serviços prestados, e os resultados das operações em conta alheia.

O Simples Nacional trata-se de um regime tributário e suas principais características são, recolhimento do tributo de forma unificada por meio de apenas uma guia no qual abrange o IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo de pessoa jurídica (CPP), prazo para o recolhimento até o dia 20 do mês subsequente ao período de apuração, é facultativo e é disponibilizado às micro empresa (ME) e às empresas de pequeno porte (EPP) o sistema eletrônico para a realização do cálculo desde 2012. (PORTAL DO SIMPLES NACIONAL, 2018).

Dessa forma, pode-se ressaltar que o simples nacional é uma forma unificada para recolher os tributos aplicados sobre apenas uma alíquota às pequenas empresas.

#### **2.8 REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE CAIXA**

De acordo com a resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 1.282 de 28 de maio de 2010 prevê que quando uma empresa é apurada pelo regime de competência os efeitos das transações efetuadas pela empresa são reconhecidos no momento em que ocorre a operação, e não quando os valores são recebidos ou pagos. No entanto, o regime de competência informa transações futuras e passadas e também outros eventos que auxilia aos usuários nas tomadas de decisões (BRASIL, 2018).

A mesma resolução enfatiza que o regime de caixa é a forma da apuração em que os efeitos das transações são reconhecidos pelo valor pago ou recebido da operação, ou seja, o valor que de fato é recebido compõe a base de cálculo dos tributos. Ao contrário do regime de competência, não é permitida a utilização do regime de caixa para o registro de fatos contábeis (BRASIL, 2018).

Embora, a opção pelo regime de caixa seja mais atrativa, as empresas que optarem por este regime devem-se atentar que quando houverem valores provenientes de venda ou prestação de serviços a receber a prazo, a parcela que não for recebida deverá obrigatoriamente compor a base de cálculo dos tributos até o último mês do ano-calendário.



### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo, inicialmente descreve-se o enquadramento metodológico referente à pesquisa do trabalho de conclusão do curso (TCC) de Ciências Contábeis. Em seguida, apresentam-se os procedimentos utilizados de coleta de dados para a produção da pesquisa.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O presente estudo demonstra uma abordagem qualitativa, apresentando o processo de reorganização societária como instrumento de planejamento tributário e os efeitos fiscais deste processo.

Para Gil (2014), uma pesquisa é classificada como qualitativa quando para se realizar o estudo utilizam-se estudos de caso, pesquisas em campo, bem como pesquisas experimentais, buscando demonstrar os resultados por meio de uma metodologia específica para descrever a situação de um determinado problema.

Quanto à estratégia de pesquisa, optou-se por fazer um estudo de caso de uma empresa que passou por uma reorganização societária caracterizando-se como essencialmente pesquisa documental. Segundo Gil (2014) a pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica, pois o que a diferencia é que a pesquisa bibliográfica se utiliza a opinião de diversos autores, já a documental utiliza-se documentos que ainda não foram analisados ou que podem ser reelaborados de acordo com a pesquisa.

Ainda, ao que se refere aos procedimentos, foi realizada uma busca na literatura, pois se utiliza dos conceitos bibliográficos para compreender melhor o tema de pesquisa a ser investigado. Assim, a pesquisa bibliográfica é baseada em conhecimentos obtidos por meio da biblioteconomia e documentos autorais. Outras técnicas também são aplicadas de forma sistemática que envolve os levantamentos da informação e redação do trabalho (SALOMON, 2004).

Quanto ao método, pode-se dizer que se caracteriza como dedutivo, pois é por meio da razão que se chega à verdadeira conclusão. Consiste em uma lógica obtida mediante duas proposições chamadas de premissas retirando-se uma terceira denominada conclusão (GIL, 2014).

Ao que se refere aos objetivos da pesquisa, caracteriza-se como descritiva, que segundo Gil (2014) este tipo de pesquisa objetiva demonstrar as características de um determinado fenômeno e suas variáveis, bem como tem por objetivo estudar as características de um grupo, levantar opiniões, e atitudes identificando suas mutações.

Ainda que a pesquisa se caracterize como descritiva, portanto se é possível compreende-la também como pesquisa exploratória, pois nas palavras de Gil (2014, p. 27) estas pesquisas “[...] envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudo de caso”.

Aqui foram adotados um dos métodos que indicam os meios aplicados a investigações sociais. Segundo Gil (2014) a aplicação de questionários, testes e entrevistas são um desses métodos, que auxiliam ao desenvolvimento de uma pesquisa científica.

Foi elaborado um questionário com perguntas ao proprietário da empresa e outro ao contador responsável pela organização, no qual serão identificados neste trabalho como Q1 para o questionário aplicado ao proprietário e Q2 para o questionário aplicado ao contador.

Contudo, a pesquisa acadêmica é de suma importância, pois auxilia ao pesquisador na interpretação bibliográfica dos textos, levando ao pesquisador um maior conhecimento do tema evidenciando o entendimento do problema.

### 3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta de dados foi realizada com análises nos documentos fornecidos pela empresa e pela contabilidade responsável pela instituição, mediante um termo de autorização para pesquisa em banco de dados (*vide* Apêndice A), solicitado pela pesquisadora aos responsáveis.

Foram solicitados documentos à empresa para a realização das análises, tais como as planilhas utilizadas para o controle financeiro por exemplo, e, à contabilidade, os documentos que comprovam a constituição da empresa e os cálculos que são elaborados mensalmente para a apuração dos tributos a recolher.

Dessa forma, sendo possível analisar as informações para a elaboração do estudo de caso, que teve como base os dados coletados da empresa, e assim compreender os benefícios da reorganização societária por meio da cisão parcial da *holding* administradora inserindo-a parcialmente no quadro societário da empresa estudada no processo de planejamento tributário, visando a economia tributária.

Após a posse dos documentos, foi aplicado um questionário com perguntas fechadas ao proprietário da empresa, identificado como Q1 (*vide* apêndice B), e outro ao contador (*vide* apêndice C), buscando entender melhor quais foram os objetivos pelo ponto de vista do proprietário e do contador ao constituir uma *holding* administradora e incorporá-la em sua empresa.

## 4 ESTUDO DE CASO

No referencial teórico foram expostos os conceitos utilizando-se de bases teóricas dos autores, IUDÍCIBUS (2000), FABRETTI (2001), SANTOS E SCHMIDT (2002), LODI E LODI (2004), TEIXEIRA (2005), CHAVES (2010), MARTINS et al (2013), SILVA (2014), OLIVEIRA et al (2015), SILVA (2015), para aprofundar e aclarar os temas como: reorganização societária, sociedades holding, planejamento tributário (elisão e evasão fiscal, simulação e dissimulação fiscal e suas consequências) e os regimes tributários.

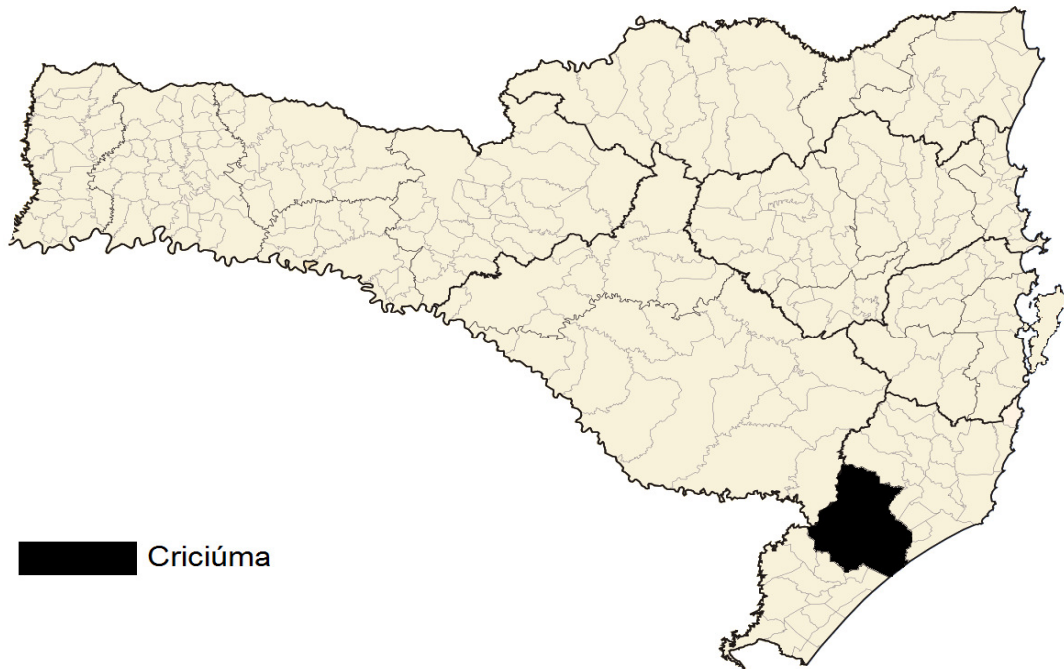
Posteriormente a apresentação destes conceitos, foram demonstrados os dados coletados por meio de pesquisa e análise documental da empresa e por meio dos questionários, que corroboram para o alcance dos objetivos deste trabalho, mantendo-se em sigilo o nome da organização.

Foi demonstrado também em segundo plano como a criação da sociedade *holding* foi utilizada como uma estratégia para posteriormente executar a reorganização societária para se obter a economia tributária e financeira utilizada pela empresa, assim como caracterização, localização, histórico, serviços prestados, princípios e valores da organização.

Em terceiro plano, apresenta-se a análise dos tributos incidentes na atividade, objetivando demonstrar possíveis benefícios que a empresa adquiriu em função da reorganização societária posterior a criação de uma sociedade *holding* administradora.

#### 4.1 CARACTERIZAÇÃO E HISTÓRICO DA EMPRESA

Figura 4 – Localização da empresa



**Fonte:** Elaborado pela pesquisadora, (2018).

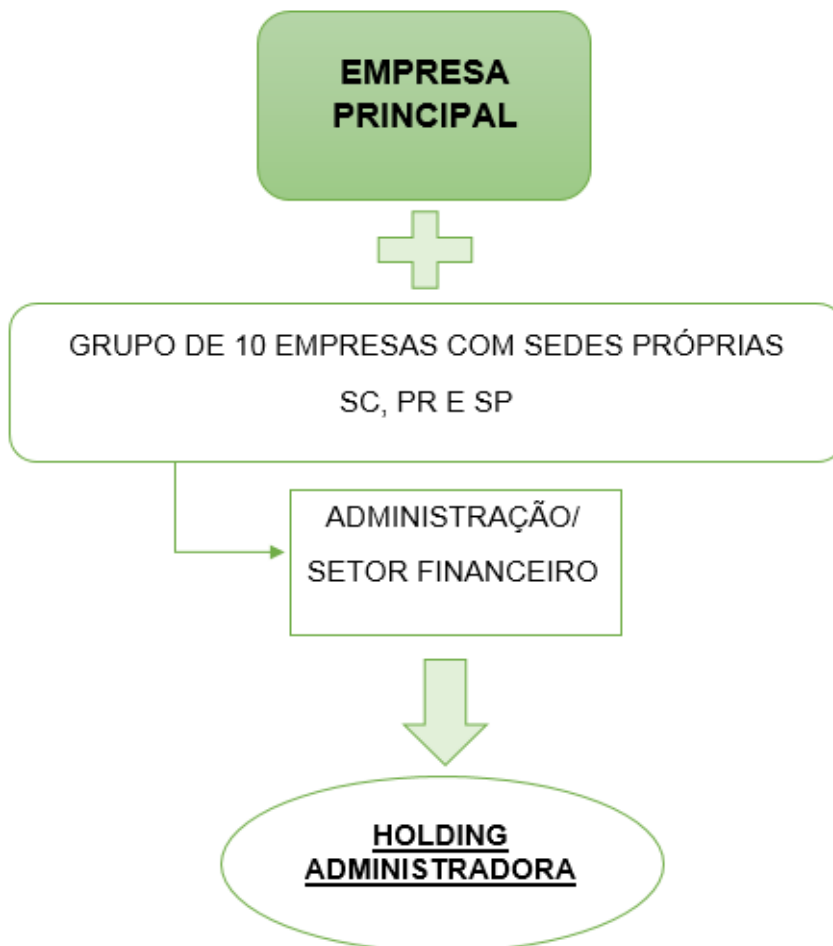
A empresa objeto deste estudo tem como atividade a prestação de serviços médicos, segurança e medicina do trabalho. Fundada em setembro de 2008, inicialmente com apenas 4 funcionários (uma secretária, um vendedor, um gestor em segurança do trabalho e um técnico em informática). Atualmente, a empresa conta apenas com 46 funcionários e 10 estagiários entre médicos e empregados que cuidam da parte operacional. Quanto ao setor financeiro da empresa, hoje é de responsabilidade da *holding* administradora.

A instituição faz parte de uma rede credenciada de empresas independentes, no qual se trata de umas das maiores estruturas, composta por 11 sedes próprias e independentes, distribuídas nos estados de Santa Catarina, Paraná e São Paulo.

Devido à expansão do negócio, surgiu a necessidade de criar uma nova empresa, que seria a responsável por administrar e controlar o grupo empresarial e neste cenário, a criação de uma *holding* administradora supriria tal necessidade. Assim, em outubro de 2014, foi criada a *holding* administradora, porém apenas em janeiro de 2016, dois anos após a sua constituição, a mesma ingressou no quadro societário da empresa pesquisada.

Na imagem abaixo, demonstra como esta distribuída o setor financeiro destacando-se a empresa principal<sup>2</sup> e a *holding* administradora responsável pela administração do grupo.

Quadro 1 – Organograma da *holding* administradora



**Fonte:** Elaborado pela Pesquisadora (2018).

Tal empresa tem por sua natureza jurídica Sociedade Empresária Limitada (Ltda.), composta por dois sócios, na qual o sócio majoritário é a empresa *holding* administradora, com 99% de participação societária, em um capital de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). O sócio minoritário, pessoa física, restou com 1% da participação societária em relação ao valor do capital social.

A empresa é enquadrada pelo regime de tributação do Lucro Presumido, desde que foi constituída, sem alteração nem mesmo com a reorganização

<sup>2</sup> Empresa Principal: Refere-se à empresa estudada para a elaboração desta pesquisa

societária. Portanto, caracteriza-se como uma empresa de médio porte<sup>3</sup>, conforme a Lei Complementar n. 139, de 10 de novembro de 2011.

#### 4.1.1 Serviços Prestados

A organização conta com um sistema de gestão online, em que é direcionado exclusivamente para a área da saúde. Este sistema colabora para facilitar o envio de informações referentes ao e-Social<sup>4</sup>, via *web service*, o sistema se integra com os principais sistemas de folhas de pagamento utilizados.

Como mencionado, neste sistema são disponibilizadas as informações da saúde ocupacional necessárias ao e-Social, como tabelas de cargos e funções, eventos como: Admissão, CAT – comunicação de acidente de trabalho, ASO – atestado de saúde ocupacional, afastamentos e seus motivos, exposição a agentes nocivos, riscos ocupacionais específicos, agentes causadores de acidentes do trabalho, dentro outros eventos específicos da saúde ocupacional.

A empresa também dispõe de alguns serviços que são classificados pela organização como “essenciais”, tais como: o Combo Saúde Ocupacional, o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA – NR – 09), Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (PCMSO – NR-07), Exames Clínicos Ocupacionais e Emissão do Atestado de Saúde Ocupacional (ASO), Laudo Técnico das Condições do Ambiente de Trabalho (LTCAT), Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) e os Exames Complementares em Saúde Ocupacional.

Entre estes serviços, destaca-se como principal o Combo Saúde Ocupacional, englobando os seguintes serviços prestados: PPRA - NR-09; PCMSO - NR-07; Relatório Anual; PPP Perfil Profissiográfico Previdenciário; LTCAT Laudo Técnico das Condições do Ambiente do Trabalho; ASO Atestado de Saúde Ocupacional; Sistema de gestão de segurança e saúde ocupacional; Exames Clínicos Ocupacionais (admissional, demissional, periódico, retorno ao trabalho e

---

<sup>3</sup> Médio porte: segundo o artigo 17-D, previsto na Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000, considera-se empresa de médio porte, “a pessoa jurídica que tiver receita bruta anual superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) e igual ou inferior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais)” (BRASIL, 2000).

<sup>4</sup> E-Social é um novo sistema de registro, elaborado pelo Governo Federal, para facilitar a administração de informações relativas aos trabalhadores. (ESOCIAL, GOVERNO FEDERAL, 2017).

mudança de função); Relatório de exames vencidos e a realizar; e Exames Clínicos Ocupacionais *In Company*.

Atualmente a empresa atende as necessidades de aproximadamente 500 clientes por mês, no qual 80% são serviços médicos e os outros 20% são outros serviços, tais como palestras e cursos voltados para a área medicinal.

#### **4.1.2 Missão, Visão e Valores da instituição**

Com base nas informações fornecidas pela empresa, a mesma tem seus princípios de missão, visão e valores, conforme destacados abaixo.

A organização tem como missão “ser a melhor solução de gestão de saúde e segurança do mercado que garanta o melhor atendimento, com respeito, ética e compromisso com os resultados”.

Em resposta ao princípio da visão da organização, procura “ser referência em saúde ocupacional, estruturada sobre princípios éticos, admirada por suas soluções inovadoras, contribuindo para um futuro melhor do país e da sociedade”.

Segundo os valores que a empresa visa repassar aos seus clientes, fornecedores e colaboradores, apresenta-se como essenciais o reconhecimento pela iniciativa individual, trabalho em equipe e desenvolvimento pessoal; a melhoria contínua; a gestão empreendedora e participativa; a preservação e respeito profundo à empresa; e, a relação de parceria entre clientes, fornecedores e sociedade; com confiança e respeito, satisfazendo-os com credibilidade, responsabilidade e comprometimento.

Neste viés, a instituição busca manter a estruturada de sua identidade organizacional, visando atrair novos clientes e colaboradores que possam contribuir na melhoria da qualidade dos serviços prestados.

#### **4.2 A CRIAÇÃO DE UMA SOCIEDADE *HOLDING* COMO ESTRATÉGIA PARA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA**

Com base nas informações prestadas por Q1, inicialmente o objetivo principal dos sócios administradores ao constituir a *holding* administradora era conquistar a proteção patrimonial e centralizar as quotas apenas de um lado, do ponto de vista financeiro.



A *holding* administradora foi utilizada como estratégia para a realização da reorganização societária que foi executada por meio da cisão parcial, no qual a mesma possui um capital social de R\$ 172.000,00 sendo que 57,56% são compostos por participação em quotas do quadro societário da empresa principal, e o restante é de responsabilidade do sócio administrador pessoa física.

#### **4.2.1 Dos Tributos Incidentes na Atividade**

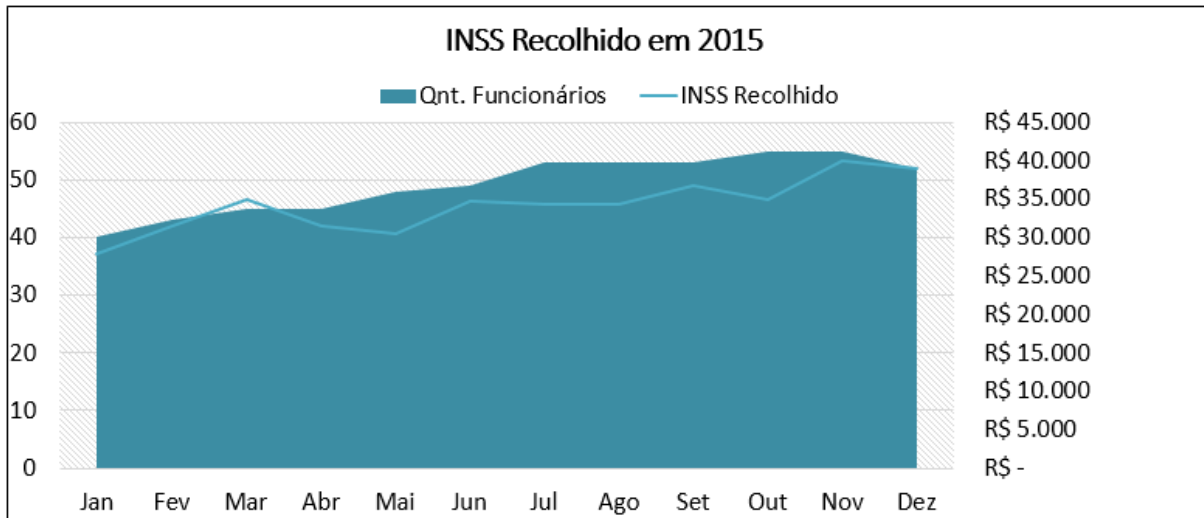
Abaixo serão demonstrados os cálculos dos tributos incidentes sobre os serviços da empresa estudada, que é do ramo de atividade de prestação de serviços de medicina e segurança do trabalho. Os tributos federais incidentes são o IRPJ, CSLL, PIS e a COFINS e o INSS, e os tributos municipais incide o ISS.

##### **4.2.1.1 Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)**

Segundo informações prestadas por Q2, antes da existência da *holding* administradora, a empresa não contava com um setor financeiro estruturado, pois o setor era administrado pelos próprios sócios, mas devido a expansão do negócio os mesmos perceberam que para continuar com a vida financeira da empresa em ordem e controlada o melhor a se fazer era ter um grupo de pessoas que trabalhassem e se dedicassem especialmente para isso.

Abaixo será demonstrado o gráfico de recolhimento do INSS em 2015, antes da cisão parcial da *holding* ocorrida em 2016.

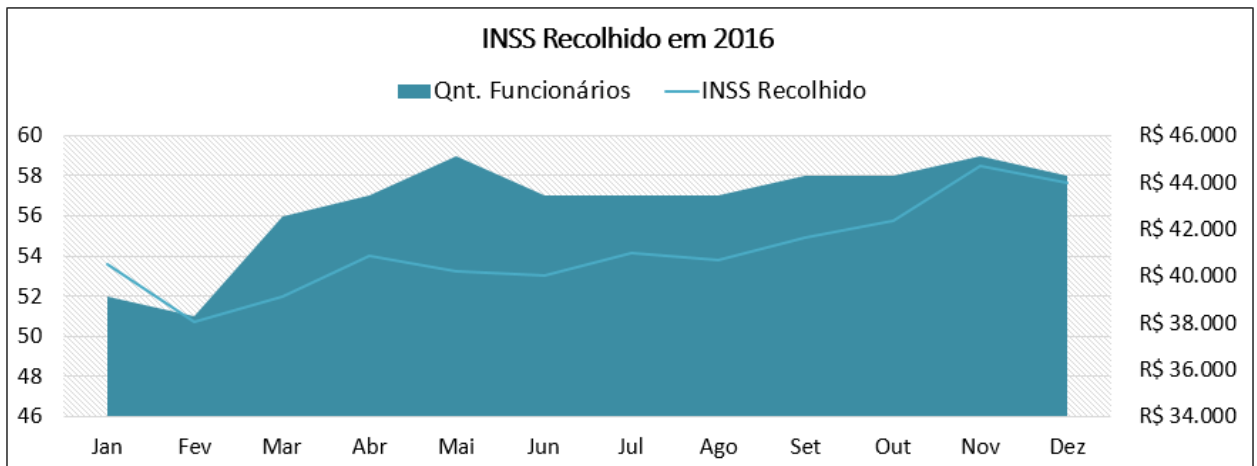
Quadro 2 – Gráfico demonstrativo do Recolhimento de INSS em 2015 (antes da cisão parcial da holding).



Fonte: Elaborada pela pesquisadora, (2018).

No próximo quadro demonstra-se o recolhimento do INSS em 2016, após a incorporação da *holding* administradora na empresa principal ocorrida em janeiro de 2016.

Quadro 3 – Gráfico demonstrativo do Recolhimento de INSS em 2016



Fonte: Elaborada pela pesquisadora, (2018).

A empresa não teve economia referente à INSS e folha de pagamento, pois não houve transferência de funcionários para a empresa *holding*, mas sim, ocorreram novas contratações de empregados por parte da *holding* para cuidar do financeiro da empresa principal. Dessa forma a empresa evitou gerar novos gastos fiscais.

Conforme demonstrado no gráfico, a contratação de funcionários cresceu durante o ano e o valor de INSS recolhido foi no valor de R\$ 495.110,52. Já na empresa *holding* administradora, gerou um gasto de R\$ 91.833,45 de INSS no ano de 2016 referente à contratação de funcionários para o setor financeiro, de acordo com a demonstração abaixo.

Quadro 4 – Gráfico demonstrativo do Recolhimento de INSS em 2016 da empresa *holding*.



Fonte: Elaborada pela pesquisadora, (2018).

Com base nos dados apresentados, observa-se que a empresa evitou gasto financeiro neste tributo, já que a empresa *holding* administradora é a responsável por administrar e controlar todo o setor financeiro da empresa principal. Neste caso, houve uma economia financeira, pois não gerou despesas com INSS e folha de pagamento gastos com a administração e o financeiro, se considerar que cada empresa teria que ter o seu time de colaboradores financeiros de forma separada.

#### 4.2.1.2 Imposto sobre Serviço - ISS

A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, dispõe que o Imposto sobre Serviços (ISS) se trata de um imposto municipal que incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. É de competência dos municípios e do distrito federal mesmo que não seja a atividade principal do prestador. A alíquota define-se

de acordo o tipo de serviço em que é prestado e cada município tem sua própria lei (BRASIL, 2018).

De acordo com a legislação do ISS de Criciúma, Lei n. 2044, de 29 de novembro de 1984, a alíquota é de 2% para prestação de serviços médicos e de 3% para prestação de outros serviços prestados pela empresa (BRASIL, 2018).

Para compor a base de cálculo do ISS nos serviços prestados, utiliza-se o valor do faturamento bruto, e aplica-se 2% sobre a base de cálculo para chegar ao valor do imposto sobre serviços médicos e 3% para chegar a valor do imposto sobre outros serviços.

Abaixo, apresenta-se a tabela demonstrativa referente o cálculo do ISS dos três últimos meses de 2015, antes da cisão e dos três primeiros meses de 2016 após a incorporação.

Quadro 5 - Cálculo do ISS dos três últimos meses de 2015 (antes da cisão parcial da *holding*)

<b>CÁLCULO DO ISS - 2015</b>			
	out/15	nov/15	dez/15
<b>BASE DE CÁLCULO</b>	716.237,39	756.489,57	776.301,70
Base de Cálculo Serviços Médicos	557.935,45	598.244,10	607.184,07
Base de Cálculo Outros Serviços	158.301,94	158.245,47	169.117,63
<b>ISS A RECOLHER</b>	<b>15.907,77</b>	<b>16.712,25</b>	<b>17.217,21</b>
ISS Serviços Médicos 2%	11.158,71	11.964,88	12.143,68
ISS Outros Serviços 3%	4.749,06	4.747,36	5.073,53

Fonte: Elaborado pela pesquisadora (2018).

Quadro 6 - Cálculo do ISS dos três primeiros meses de 2016 (após a cisão parcial da *holding*)

<b>CÁLCULO DO ISS - 2016</b>			
	jan/16	fev/16	mar/16
<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>664.134,26</b>	<b>653.885,61</b>	<b>729.862,59</b>
Base de Cálculo Serviços Médicos	480.239,45	349.761,76	553.305,55
Base de Cálculo Outros Serviços	183.894,81	304.123,85	176.557,04
<b>ISS A RECOLHER</b>	<b>15.121,63</b>	<b>16.118,95</b>	<b>16.362,82</b>
ISS Serviços Médicos 2%	9.604,79	6.995,24	11.066,11
ISS Outros Serviços 3%	5.516,84	9.123,72	5.296,71

Fonte: Elaborado pela pesquisadora (2018).

Contudo, ressaltasse que também não houveram diferenças significativas quando se refere a ISS a recolher, após a cisão parcial da *holding*, pois nos 3 últimos meses de 2015 a empresa faturou uma média de R\$ 749.676,22 por mês e recolheu uma média no valor de R\$ 16.612,41, já nos 3 primeiros meses de 2016 a empresa faturou uma média de R\$ 682.627,49 por mês e recolheu o valor de R\$ 15.867,80. No primeiro trimestre de 2016 a empresa recolheu um valor de R\$ 744,61 a menos que no último trimestre de 2015, porém houve uma diminuição do faturamento no valor de R\$ 67.048,73.

#### 4.3 TRIBUTOS FEDERAIS INCIDENTES NA ATIVIDADE COM A TRIBUTAÇÃO NO LUCRO PRESUMIDO E NO REGIME DE COMPETÊNCIA.

O lucro presumido é um regime de tributação para aquelas pessoas jurídicas que não estão obrigadas a optarem pelo lucro real, ou seja, pela forma de tributação real. Os tributos federais incidentes sobre este regime são o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2018).

##### 4.3.1 Pis e Confins

Com base nos dados coletados no ano de 2015, antes da cisão parcial da *holding* com a entrada no quadro societário na empresa principal, a sociedade prestadora de serviços foi tributada pelo lucro presumido na forma cumulativa, pelo regime de competência e conforme a Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012, o PIS e a COFINS foram aplicadas as alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente.

Abaixo demonstra-se o cálculo do PIS e da COFINS do último trimestre de 2015. A base de cálculo destes tributos é formada pelo faturamento bruto diminuído da receita decorrente de ganho de capital, e para chegar ao valor do PIS aplica-se a alíquota de 0,65% e diminui o valor do tributo retido e para a COFINS aplica-se 3% e diminuindo o valor retido.

Quadro 7 – Tabela do cálculo do PIS e da COFINS referente ao último trimestre em 2015 (antes da cisão parcial da *holding*).

<b>CÁLCULO DO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO 2015 - ÚLTIMO TRIMESTRE</b>			
	out/15	nov/15	dez/15
<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>716.237,39</b>	<b>756.489,57</b>	<b>776.301,70</b>
<b>PIS A RECOLHER</b>	<b>237,92</b>	<b>214,00</b>	<b>45,24</b>
PIS 0,65%	4.655,54	4.917,18	5.045,96
PIS Retido	-4.417,62	-4.703,18	-4.820,02
PIS - Outras Deduções (80% s/ valor original)	-	-	-180,70
<b>COFINS A RECOLHER</b>	<b>219,60</b>	<b>987,03</b>	<b>208,46</b>
COFINS 3%	21.487,12	22.694,69	23.289,05
COFINS Retido	-20.389,46	-21.707,66	-22.246,61
COFINS Outras Deduções	-878,06	-	-833,98

Fonte: Elaborada pela pesquisadora, (2018).

Antes da cisão parcial da *holding*, no último trimestre de 2015, a base de cálculo pelo regime de competência foi no valor de R\$ 2.249.028,66, o valor recolhido de PIS foi no valor de R\$ 497,16 e a COFINS no valor de R\$ 1.415,09.

#### 4.3.2 IRPJ e CSLL

De acordo com o Artigo 1<sup>a</sup> da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) é calculado pelo lucro presumido, real ou arbitrado e seus períodos de apuração são trimestrais, encerrando-se no último dia do último mês de cada trimestre (BRASIL, 2018).

No entanto, para atingir a base de cálculo do IRPJ pelo regime de competência em que é apurado trimestralmente, aplicou-se a alíquota de 8% sobre o faturamento bruto de serviços médicos e 32% sobre o faturamento referente outros serviços. Posteriormente, encontrada a base de cálculo, aplica-se 15% sobre o valor para obter-se o valor do imposto a recolher e mais 10% de adicional<sup>5</sup>, quando devido.

<sup>5</sup> O adicional de alíquota é devido quando a parcela apurada mensalmente exceder o valor de R\$ 20.000,00, aplicasse 10% sobre o valor (BRASIL, 2018).

Quadro 8 – Cálculo do IRPJ lucro presumido pelo regime de competência no ano de 2015 (antes da cisão parcial da *holding*).

<b>CÁLCULO DO IRPJ LUCRO PRESUMIDO SERVIÇOS 2015</b>				
	<b>1º TRIM</b>	<b>2º TRIM</b>	<b>3º TRIM</b>	<b>4º TRIM</b>
<b>RECEITA BRUTA (COMPETÊNCIA)</b>	<b>R\$ 1.827.124,44</b>	<b>R\$ 1.960.228,44</b>	<b>R\$ 2.028.277,69</b>	<b>R\$ 2.249.028,66</b>
Serviços Médicos	1.307.447,76	1.483.878,91	1.563.412,63	1.763.363,62
Outros Serviços	519.676,68	476.349,53	464.865,06	485.665,04
<b>BASE DE CÁLCULO DO IRPJ</b>	<b>270.892,36</b>	<b>271.142,16</b>	<b>273.829,83</b>	<b>296.481,90</b>
Base de Cálculo 8% (Serviços Médicos)	104.595,82	118.710,31	125.073,01	141.069,09
Base de Cálculo 32% (Outros Serviços)	166.296,54	152.431,85	148.756,82	155.412,81
<b>IRPJ A RECOLHER</b>	<b>37.762,46</b>	<b>35.559,36</b>	<b>35.391,94</b>	<b>37.856,31</b>
IRPJ 15%	40.633,85	40.671,32	41.074,47	44.472,29
IRRF	-23.960,63	-26.226,18	-27.065,52	-30.264,17
Adicional IRPJ 10%	21.089,24	21.114,22	21.382,98	23.648,19

**Fonte:** Elaborado pela pesquisadora, (2018).

Para obter-se a base de cálculo do CSLL aplica-se a alíquota de 32% sobre o valor faturado pelo regime de competência. Após a obtenção da base de cálculo, aplica-se a alíquota de 9% sobre o valor para chegar ao valor a ser recolhido.

Quadro 9 – Cálculo do CSLL lucro presumido pelo regime de competência no ano de 2015 (antes da cisão parcial da *holding*).

<b>CÁLCULO DA CSLL LUCRO PRESUMIDO SERVIÇOS 2015</b>				
	<b>1º TRIM</b>	<b>2º TRIM</b>	<b>3º TRIM</b>	<b>4º TRIM</b>
<b>BASE DE CÁLCULO DO CSLL</b>	<b>584.679,82</b>	<b>627.273,10</b>	<b>649.048,86</b>	<b>719.689,17</b>
Base de Cálculo 32%	584.679,82	627.273,10	649.048,86	719.689,17
<b>CSLL A RECOLHER</b>	<b>37.847,89</b>	<b>40.376,81</b>	<b>39.118,23</b>	<b>43.324,00</b>
CSLL 9%	52.621,18	56.454,58	58.414,40	64.772,03
CSLL Retido	-14773,29	-16.077,77	-19.296,17	-21.448,03

**Fonte:** Elaborado pela pesquisadora, (2018).

#### 4.4 TRIBUTOS FEDERAIS INCIDENTES NA ATIVIDADE COM A TRIBUTAÇÃO NO LUCRO PRESUMIDO E NO REGIME DE CAIXA.

Após a incorporação, a empresa continuou sendo tributada pelo lucro presumido, pela forma cumulativa, porém alterou para o regime de caixa, pois de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.282 de 28 de maio de 2010, para compor a base de cálculo deste regime utiliza-se os valores recebidos (BRASIL, 2018).

Abaixo serão demonstrados o cálculo do PIS e da COFINS e o cálculo do IRPJ e CSLL do primeiro trimestre de 2016, após a reorganização societária, também pelo lucro presumido, porém em regime de caixa, pois a empresa não alterou sua forma de tributação após a reorganização, mas optou por alterar para este regime.

#### 4.4.1 Pis e Confins

Já para encontrar o valor da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo regime de caixa, também se utiliza a base de o valor recebido para calcular a base de cálculo e não há mudanças nas alíquotas aplicadas às bases, conforme demonstrados abaixo.

Abaixo apresenta-se o cálculo do PIS e da COFINS, ainda pelo Lucro presumido após a cisão parcial da *holding*, no primeiro trimestre de 2016.

Quadro 10 – Tabela do cálculo do PIS e da COFINS referente ao primeiro trimestre em 2016 (após a cisão parcial da *holding*)

<b>CÁLCULO DO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO - 1º TRIMESTRE 2016</b>			
	jan/16	fev/16	mar/16
<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>333.510,06</b>	<b>584.727,70</b>	<b>633.898,04</b>
<b>PIS A RECOLHER</b>	<b>31,75</b>	<b>57,90</b>	<b>46,40</b>
PIS 0,65%	2.167,82	3.800,73	4.120,34
PIS Retido	-2.009,09	-3.511,25	-3.888,33
PIS Outras Deduções	-126,98	-231,58	-185,61
<b>COFINS A RECOLHER</b>	<b>146,52</b>	<b>267,29</b>	<b>214,21</b>
COFINS 3%	10.005,30	17.541,83	19.016,94
COFINS Retido	-9.272,69	-16.205,38	-17.945,90
COFINS Outras Deduções	-586,09	-1.069,16	-856,83

Fonte: Elaborada pela pesquisadora, (2018).

Após cisão parcial da *holding*, no primeiro trimestre de 2016 o valor que compôs a base de cálculo foi de R\$ 1.552.135,80 pelo regime de caixa e o valor do PIS recolhido foi no valor de R\$ 136,05 e a COFINS no valor de R\$ 628,02.

#### 4.4.2 IRPJ e CSLL

Para compor o valor da base de cálculo do IRPJ e CSLL do regime de caixa aplicou-se a alíquota de 8% sobre o valor recebido de serviços médicos e 32%



sobre o valor recebido referente outros serviços. Depois de encontrada a base de cálculo, aplica-se 15% sobre o valor para obter-se o valor do imposto a recolher e mais 10% de adicional, quando devido.

Quadro 11 - Cálculo do IRPJ lucro presumido pelo regime de caixa

<b>CÁLCULO DO IRPJ LUCRO PRESUMIDO SERVIÇOS 2016</b>				
<b>VALOR RECEBIDO (REGIME DE CAIXA)</b>	<b>1.552.135,80</b>	<b>2.126.273,04</b>	<b>2.161.085,90</b>	<b>2.737.590,12</b>
Serviços Médicos	1.022.925,75	1.561.206,45	1.686.121,42	2.013.756,71
Outros Serviços	529.210,05	565.066,59	474.964,48	723.833,41
<b>BASE DE CÁLCULO DO IRPJ</b>	<b>251.181,28</b>	<b>305.717,82</b>	<b>286.878,35</b>	<b>392.727,23</b>
Base de Cálculo 8% (Serviços Médicos)	81.834,06	124.896,52	134.889,71	161.100,54
Base de Cálculo 32% (Outros Serviços)	169.347,22	180.821,31	151.988,63	231.626,69
<b>IRPJ A RECOLHER</b>	<b>29.883,08</b>	<b>39.343,89</b>	<b>33.935,61</b>	<b>60.543,56</b>
IRPJ 15%	37.677,19	45.857,67	43.031,75	58.909,08
IRRF	-26.912,24	-31.085,57	-31.783,98	-31.638,25
Adicional IRPJ 10%	19.118,13	24.571,78	22.687,83	33.272,72

Fonte: Elaborada pela pesquisadora, (2018).

Quadro 12 - Cálculo do CSLL lucro presumido pelo regime de caixa

<b>CÁLCULO DO CSLL LUCRO PRESUMIDO SERVIÇOS 2016</b>				
	<b>1º TRIM</b>	<b>2º TRIM</b>	<b>3º TRIM</b>	<b>4º TRIM</b>
<b>BASE DE CÁLCULO DO CSLL</b>	<b>496.683,46</b>	<b>680.407,37</b>	<b>691.547,49</b>	<b>876.028,84</b>
Base de Cálculo 32%	496.683,46	680.407,37	691.547,49	876.028,84
<b>CSLL A RECOLHER</b>	<b>30.226,80</b>	<b>41.034,65</b>	<b>41.932,20</b>	<b>53.043,07</b>
CSLL 9%	44.701,51	61.236,66	62.239,27	78.842,60
CSLL Retido	-14474,71	-20.202,01	-20.307,07	-25.799,53

Fonte: Elaborada pela pesquisadora, (2018).

Atualmente a empresa continua sendo tributada pelo lucro presumido, porém, em acordo com o contador a empresa resolveu alterar novamente o seu regime de tributação, retornando para o regime de competência. Segundo informações obtidas por meio do Q1, a empresa optou por essa alteração porque sob o ponto de vista legal, o regime de competência pode ser utilizado pelas organizações para reconhecimento de suas receitas, custos e despesas, já o regime de caixa trata-se de uma forma exclusiva para se apurar os tributos.

Assim como ocorreu na mudança de regime em 2016, empresa previu que não haveria mudanças significativas no valor dos impostos recolhidos após a mudança, pois antes o que formava a base de cálculo dos tributos era o valor recebido, e após a mudança para o regime de competência o faturamento passou-se

a compor a base de cálculo, independente se houve recebimento ou pagamento à empresa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente a reorganização societária vem se expandindo e tornando cada vez mais comum entre as organizações, onde há uma junção ou separação, e muitas vezes criando-se uma terceira empresa, em prol de obter-se algum benefício específico.

Os motivos e objetivos de uma reorganização societária podem ser os mais variáveis possíveis, desde proteção patrimonial com objetivos específicos em proteger o patrimônio de uma família ou também, podem ser única e exclusivamente para a economia tributária ou financeira, neste caso a reorganização societária utiliza-se em forma de ferramenta para a elaboração do planejamento tributário.

A criação da *holding* foi uma estratégia encontrada pela empresa pesquisada para realizar a reorganização societária. A operação societária escolhida pela empresa a qual caracterizou-se reorganização societária foi a cisão parcial, em que a *holding* administradora foi cindida parcialmente transferindo parte de seu patrimônio para a empresa principal.

Foi com base nessa premissa, que este estudo teve como objetivo geral analisar as alterações ocorridas com a criação de *holding* administradora e posteriormente a realização da reorganização societária apontando os benefícios a partir da execução do planejamento tributário, verificando se houve benefícios fiscais ou financeiros de uma empresa do ramo de prestação de serviços de segurança e medicina do trabalho, de Criciúma – SC.

No primeiro objetivo específico foi proposto definir e descrever suas principais figuras de reorganização societária: cisão, fusão, incorporação e transformação. Cisão é quando uma empresa transfere parte do seu patrimônio para uma ou mais sociedades podendo ser parcial ou total, a fusão é quando duas ou mais sociedades de unem formando uma nova sociedade, a incorporação ocorre quando uma sociedade absorve uma outra, conforme citado anteriormente, e a transformação altera o tipo de empresa, por meio de sua natureza jurídica.

No segundo objetivo específico foi sugerido descrever a criação da sociedade *holding* e suas principais funções como estratégia de reorganização societária. A *holding* é uma sociedade criada para um objetivo específico e podem ser de diversas espécies, porém neste trabalho foi destacado as principais que são as *holdings* administradoras, familiares e patrimoniais.

No terceiro objetivo específico foi proposto definir o planejamento tributário e identificar as suas principais características diferenciando a elisão e evasão fiscal. A elisão fiscal trata-se de uma maneira lícita de recolher menos tributos, já a evasão é a forma ilícita, ou seja, uma maneira fraudulenta de diminuir o recolhimento do tributo.

E no quarto e último objetivo específico foi proposto analisar os efeitos fiscais e financeiros após a reorganização societária. Após a análise é possível constatar que a empresa obteve um ganho financeiro por meio da reorganização, pois a sociedade *holding* foi constituída estrategicamente para reorganizar e suprir necessidade do setor financeiro.

Por meio da análise dos dados, pode-se constatar que a organização não obteve benefício tributário, pois não houve mudança no regime de tributação da empresa, mas de certa forma houve um ganho financeiro no qual a empresa evitou gerar despesas que teria caso optasse por criar um setor financeiro integrado à empresa.

O trabalho apresentou algumas limitações, pois o tema da pesquisa que foi a utilização estratégica de criar uma sociedade *holding* administradora para posteriormente a elaboração da reorganização societária, não é o viés recorrente na literatura atual, muito embora a criação de sociedade holding é comum entre as organizações.

Entretanto, mesmo com as limitações presentes no estudo, se faz necessária a realização de novas pesquisas sobre o tema, trazendo novas experiências e identificando diferentes estratégias que levará a instituição a realizar a reorganização societária e conseqüentemente executar o planejamento tributário.

Desta forma, pode-se concluir que reorganização societária beneficiou à empresa, pois a empresa economizou com gastos que teria caso tivesse que contratar novos funcionários para a criação do setor pessoal e também com INSS.

## REFERÊNCIAS

AUGUSTO, Paulo; MIGUEL, Cauchick. **Estudo de caso na engenharia de produção: estruturas para sua condução**. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/3967/396742029015.pdf>>. Acesso em: 31 de out. de 2017.

BENFICA, Christiana Caetano Guimarães. Reorganização Societária: Procedimentos Societários, Contábeis e Fiscais a serem adotados. In: **Portal de e-governo, inclusão digital e sociedade do conhecimento**. 2005. 21 p.

BORNIA, Antonio Cesar; VEY, Ivan Henrique. Reorganização societária como forma de planejamento tributário: um estudo de caso. In. **Editores Unoesc Publicações de acesso aberto**. 2010. 344 p.

BRASIL. **Lei 6.404 de 15 de Dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades Por Ações. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm) Acesso em: 29 de abr. de 2018.

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 02 de mai. de 2018.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.282 de 28 de maio de 2010**. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1282\\_2010.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1282_2010.htm)> Acesso em: 29 de mai. de 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 2044 de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L2044.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L2044.htm)> Acesso em: 06 de jun. de 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.833 de 29 de novembro de 1984**. Leis Municipais Criciúma. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-criciuma-sc>> Acesso em: 02 de jun. de 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em: 02 de jun. de 2018.

CASTELO, Luis Alexandre Oliveira. A reorganização societária e a proteção patrimonial mediante "sociedade holding". In: **Jusbrasil**. Disponível em: <<https://lcastelo.jusbrasil.com.br/artigos/138424236/a-reorganizacao-societaria-e-a-protecao-patrimonial-mediante-sociedade-holding?ref=feed>>. Acesso em: 11 de mai. De 2018.

CASTRO, V. M. C. de. **Educação tributária como tema transversal: metodologia e atividades (Módulo 4)**. In: CASTELO, C. M. M. Capacitação para professores e servidores públicos. Fortaleza: Programa de Educação Tributária do Ceará, 2002. 4 módulos. 6 p.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2010. 203 p.

DE OLIVEIRA LACERDA, Rogério Tadeu; ENSSLIN, Leonardo; ENSSLIN, Sandra Rolim. Uma análise bibliométrica da literatura sobre estratégia e avaliação de desempenho. **Gestão & Produção**, v. 19, n. 1, 2012.

DREI. **Departamento de Registro Empresarial e Integração. Secretaria Especial da Micro e Pequena Empresa**. Disponível em: <[http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITORIO/SEMPE/DREI/INs\\_EM\\_VIGOR/IN-DREI-35-2017-operacoes-societarias.pdf](http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITORIO/SEMPE/DREI/INs_EM_VIGOR/IN-DREI-35-2017-operacoes-societarias.pdf)>. Acesso em: 01 de mai. 2018.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A Norma Antielisão e Seus efeitos-Artigo 116, Parágrafo único, do CTN. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 3, n. 30, 2001.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2001. 376 p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Fusões, Aquisições, Participações e Outros Instrumentos de Gestão de Negócios: Tratamento Jurídico, Tributário e Contábil**. São Paulo: Atlas, 2005. 218 p.

FURLAN, Juliana; ZANOTTO, Mayara Pires; NASCIMENTO, Ricardo José; BERTOLLO, Diego Luis; D'ÁVILA, Alfonso Augusto Froes; TONDOLO, Vilmar Antônio Gonçalves. **Mapeamento da Produção Científica Internacional sobre Aprendizagem Organizacional**. Disponível em: <<http://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/mostraucspgga/xvmostrappgga/paper/viewFile/4141/1339>>. Acesso em: 31 de out. de 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2014. 196 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBECK, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. São Paulo: Atlas, 2000. 508 p.

JUNIOR, Eloy Pereira Lemos; SILVA, Raul Sebastião Vasconcelos. Reorganização societária e blindagem patrimonial por meio de constituição de holding. In: **Revista Scientia Iuris**. 2014.

LODI, João Bosco; LODI, Edna Pires.  **Holding**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004. 165 p.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas S.A, 2013. 888 p.

MARTINS, Orleans Silva; DANTAS, Ricardo Ferreira. Custo Tributário e Elisão Fiscal: As Facetas de um Planejamento Tributário. In: **Qualitas Revista Eletrônica ISSN 1677 4280**. 2010.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao planejamento tributário. In: **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte**. 2003.

MOREIRA, Samantha Caroline Ferreira; MIRANDA, Wagner Camilo. A preservação da empresa familiar no atual cenário de crise econômica: aspectos controvertidos da *holding* no planejamento sucessório empresarial. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIX, n. 146, mar 2016. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=16943](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=16943)>. Acesso em: 01 de mai. 2018.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas. S.A, 2015. 443 p.

PASSAGLIA, Luiz Fernando. **Governança de participação societária: Fatores críticos para a redução do conflito de agência entre holding e controladas: a visão do especialista**. 2012, 130 f. Dissertação (Mestrado em Administração de empresas) – Pontifícia Universidade Católica, Rio De Janeiro.

Portal Tributário. **Planejamento Tributário para 2017**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

RIBEIRO, Alexandre Eduardo Lima; MÁRIO, Poueri do Carmo. Utilização de metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário: um estudo de caso. In Revista: **Contabilidade Vista e Revista**. 2008.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. São Paulo: Martins Fontes, 2004. 425 p.

SANTOS, José Luiz; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 458.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. **Indicadores Econômico-Fiscais**. 2017. Disponível em: <[http://www.sef.sc.gov.br/arquivos\\_portal/relatorios/9/1.3\\_Receita\\_Tributaria\\_2018.pdf](http://www.sef.sc.gov.br/arquivos_portal/relatorios/9/1.3_Receita_Tributaria_2018.pdf)> Acesso em: 01 de mai. de 2018.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Contabilidade Avançada e Tributária**. 4 ed. São Paulo: IOB Sage, 2015. 431 p.

TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito empresarial sistematizado: doutrina, jurisprudência e prática**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. 512 p.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério. **Contabilidade Societária**. São Paulo: Saraiva, 2005. 265 p.

ZANATTA, Dílson; NETO, Ricardo Maroni. Algumas considerações sobre o planejamento tributário: uma comparação por meio de simulação entre o Simples, o Lucro Presumido e o Lucro Real. In: **Revista de Ciências Gerenciais ISSN 1415-6571**. 2006.

WEBER, Sérgio Albino Vitória. Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão. In: **Revista de Negócios. Business Review**. 2008.



## **APÊNDICES**

**APÊNDICE A – TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA PESQUISA EM BANCO DE DADOS PARA ELABORAÇÃO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)**

Eu, \_\_\_\_\_, responsável legal da empresa \_\_\_\_\_ objeto deste estudo, \_\_\_\_\_, inscrita no CNPJ sob nº \_\_\_\_\_, localizada na cidade de Criciúma/SC, autorizo a utilização dos dados contábeis, administrativos e os demais que se fizerem necessários, para a elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) que será realizado pela acadêmica do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), Jéssica Tomaz Pedroso, portadora do RG nº 6.127.101 Org. Exp. SSP/SC e inscrita no CPF nº 103.103.309-20, sob título REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DE UMA EMPRESA DE SEGURANÇA E MEDICINA DO TRABALHO DO EXTREMO SUL CATARINENSE.

Tais dados devem ser utilizados apenas neste estudo e o nome da instituição deverá ser mantido em sigilo.

Criciúma/SC, \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2018.

---

Empresa  
Representante Legal

## APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO

- 1) Dados pessoais do representante legal (nome, idade, formação acadêmica e função atual)
- 2) Inicialmente, o que despertou o interesse em criar uma *holding* administradora?
- 3) Qual era o objetivo inicial quando resolveu criar uma *holding* administradora?
- 4) Na sua opinião, o que mudou após a cisão parcial da *holding* no quadro societário da empresa?
- 5) Houve alguma economia tributária?

## APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO

- 1) Dados pessoais do contador (nome, idade, formação acadêmica e função atual).
- 2) Já havia ocorrido algum caso semelhante de reorganização societária durante o seu tempo de experiência como contador?
- 3) Pelo seu ponto de vista, a empresa teve bons retornos financeiros e tributários?
- 4) Quais foram os documentos utilizados para realizar o registro da operação da reorganização societária?
- 5) Porque houve mudança do regime de caixa para regime de competência em 2018?
- 6) Foi realizada alguma simulação tributária antes de criar a *holding* administradora?