

Reestruturação Societária e Planejamento Tributário: Um Caso Prático na Cidade de Teófilo Otoni – MG

Corporate restructuring and tax planning: A Case Study of Teófilo Otoni - MG

Rafael Ganem Cunha Melo¹

João Paulo Calembo Batista Menezes²

Anelisa de Carvalho Ferreira³

Marcos Valério Martins Soares⁴

José Wilke Prates Vieira Silva⁵

Resumo

O presente estudo tem como objetivo a análise dos impactos que o planejamento tributário, em conjunto com uma forma de reestruturação societária, a fusão, ocasionam em duas empresas de pequeno porte do ramo de varejo de vestuário e acessórios, optantes pelo simples nacional. Tendo em vista que a maioria das empresas busca postergar, anular ou reduzir o montante final dos tributos em relação aos seus lucros, o artigo propõe a análise por meio de um estudo de caso, utilizando dados coletados das operações de compra e venda das referidas empresas, verificando os impactos que os diferentes tipos de regimes tributários causam nestas, analisados de forma isolada em cada empresa e posteriormente na nova empresa gerada pela fusão. Conclui-se que as empresas optam pela forma de tributação e estruturação mais adequada no que tange a economia tributária, tendo o estudo contribuído para a ampliação do conhecimento sobre os impactos do planejamento tributário e estruturação societária em seus resultados.

Palavras-chave: planejamento tributário, reestruturação societária, micro e pequena Empresa.

Abstract

The present study has the objective of consider the impact of tax planning in conjunction with a form of corporate restructuring, mergers, in two small companies of retail clothing and accessories, choosers of “simples nacional”. Considering that most companies want to postpone, cancel or reduce the amount of taxes in relation to their profits, the article proposes an analysis by a case study, using data collected from purchase and sale operations of these companies. It check the impacts of different types of tax regimes, analyzed in isolation in each

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela UFVJM, rafael_gcm@hotmail.com

² Mestre em Contabilidade pelo ISEG – Lisboa, Doutorando em Administração CEPEAD (UFMG), Professor Auxiliar do DCCO da UFVJM, joao.calembo@ufvjm.edu.br

³ Mestre em Contabilidade pelo ISCTE-IUL – Lisboa, Doutoranda em Administração CEPEAD (UFMG), Professora Assistente do DCCO da UFVJM, anelisa.ferreira@ufvjm.edu.br

⁴ Mestrando em Tecnologia, Ambiente e Sociedade pela UFVJM, Professor Auxiliar II do DCCO da UFVJM, marcos.valerio@ufvjm.edu.br

⁵ Bacharel em Ciências Contábeis pelo Instituto Doctum de Educação e Tecnologia, Professor Auxiliar do DCCO da UFVJM, willprates@ufvjm.edu.br

company and later in the new company created by the merger. It is concluded that companies opt for form of taxation and structure best suited to tax savings, having the study contributed to the expansion of knowledge about the impacts of tax planning and corporate structuring in their results.

Keywords: tax planning, corporate restructuring, micro and small enterprise.

1 INTRODUÇÃO

O estado surgiu da necessidade crescente de regras de conduta que possibilitassem ao homem a vida em sociedade. Ele pode se apresentar como governo centralizado, em uma unidade (estado unitário) ou descentralizado, em unidades autônomas (estado federal), entretanto em uma ou outra concepção adotada, inevitavelmente irá desenvolver atividade financeira, sendo que para alcançar seus objetivos, precisa organizar-se e desenvolver atividades eficientes para obtenção de recursos, bem como o gerenciamento e aplicação destes.

O Brasil é um exemplo de estado federal, onde há acentuada dependência de estados e municípios, conforme evidenciada nas quotas dos fundos de participação administradas pela União. Aqui vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica, segundo preceitua a Constituição Federal vigente, em seu art. 173, na qual a atividade econômica é entregue à iniciativa privada, não sendo permitido ao estado exercer esse tipo de atividade, excetuando, “(...) quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo” (BRASIL, 1988). Não é próprio do estado o exercício da atividade econômica, esta é reservada ao setor privado, de onde ele obtém os recursos financeiros de que necessita, por meio do instrumento da tributação.

A tributação é organizada pelo sistema tributário nacional que define regras para a instituição de tributos no âmbito federal, estadual e municipal, tanto para as pessoas físicas, quanto para as pessoas jurídicas e as equiparadas às pessoas jurídicas, bem como as formas de apuração, instituídas por meio dos regimes de tributação. Os regimes de tributação abrangem as pessoas jurídicas, e dentre as formas de tributação existentes no Brasil existem o lucro real, lucro presumido e simples nacional.

De acordo com um estudo recente realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico OCDE (2013), a realização de uma reforma tributária é prioridade, já que a carga tributária brasileira é considerada elevada em comparação com outras economias emergentes. Isso se dá pelo fato dela se fragmentar em vários tipos de tributos indiretos, onerando-a. Ainda conforme o estudo da OCDE, uma forma para resolver esse problema seria unificar os tributos, diminuindo a carga tributária sem reduzir as receitas.

A arrecadação tributária brasileira do ano de 2012 correspondeu a 35,85% do produto interno bruto (PIB), conforme levantamento feito pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Receita Federal e CETAD, 2013), e essa realidade tem influência direta na mortalidade das empresas, pois grande parte do seu fluxo de caixa é direcionado ao pagamento de tributos. Por essa razão, os gestores estão cada vez mais atentos a alternativas que visam diminuir o impacto da tributação na gestão das empresas.

Uma das alternativas seria um planejamento tributário bem elaborado, considerando além dos regimes de tributações citados acima, as figuras legais e societárias disponíveis juridicamente, dentre as principais: fusão, cisão, incorporação e transformação, identificando qual estrutura societária minimize de forma lícita o ônus tributário.

Diante deste contexto, a proposta deste estudo foi de analisar o impacto do planejamento tributário em duas empresas da cidade de Teófilo Otoni, Estado de Minas

Gerais, enquadradas no regime de tributação simples nacional, do ramo varejista de confecções. Buscou-se verificar qual seria a forma menos onerosa de tributação, bem como a estrutura societária mais eficiente considerando os dados dos exercícios 2013 e 2014.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Regimes de Tributação no Brasil

Conforme Barboza (2006), no Brasil, existem quatro formas de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. É importante ao contribuinte analisar cada regime de tributação, tendo em vista que a escolha poderá implicar inúmeras consequências, dentre as quais destacamos a redução da carga tributária.

2.1.1 Lucro Real

Conforme Oliveira *et. al.* (2011, pag. 170) “o Lucro Real é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais”.

Para Oliveira (2009), o lucro real é o resultado contábil líquido do trimestre antes do IRPJ e da CSLL, transcrito em livro próprio denominado Lalur e ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas e autorizadas pela legislação tributária. Desses ajustes obtém-se o Lucro Real, considerado como base para o cálculo de IRPJ do período de apuração. Fabretti (2006) afirma que as adições referem-se às despesas contabilizadas pela pessoa jurídica limitadas ou não, admitidas pela lei; as exclusões são valores que a lei permite subtrair do lucro líquido do IR para efeito fiscal; e as compensações concernem na possibilidade de compensar os prejuízos fiscais dos períodos base anteriores. Oliveira *et. al.* (2011) acrescenta que a forma de tributação pelo Lucro Real pode ser a critério do contribuinte, sendo apurado trimestralmente ou anualmente por estimativa.

Segundo o artigo 247 do RIR/1999, o lucro real nada mais é que o lucro líquido apurado no período, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas ou prescritas pela legislação fiscal. Sua determinação será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais (BRASIL, 1999).

De acordo com a Receita Federal (2014), a partir do ano de 1996 as pessoas jurídicas passaram a pagar o imposto de renda à alíquota de 15% incidente sobre a base de cálculo apurada na forma do lucro real, presumido ou arbitrado, caso a parcela exceda o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, tendo um adicional sobre a alíquota de 10%, aplicando-se inclusive às atividades rurais e em hipóteses de incorporação, fusão e cisão.

2.1.2 Lucro Presumido

Oliveira (2009) afirma que a apuração trimestral do IRPJ com base no lucro presumido constitui uma opção simplificada a ser exercida pelas empresas de modesto porte desde que não estejam obrigadas, no ano-calendário, à completa e complexa apuração trimestral do IRPJ baseada no lucro real, que pressupõe uma escrituração contábil capaz de apurar o resultado final do trimestre, antes do último dia útil do mês subsequente.

Oliveira *et. al.* (2011) afirma que o lucro presumido é a alternativa de tributação opcional para algumas pessoas jurídicas, quais sejam, empresas individuais, comerciais ou de prestação de serviços, que tenham auferido no ano calendário anterior receita bruta igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais).

Afirma ainda Oliveira (2009) que o lucro presumido será o montante determinado pela aplicação de percentuais variáveis conforme o ramo de atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida em cada trimestre do ano-calendário, já referidos no cálculo do IRPJ por estimativa, exceto as instituições financeiras, seguradoras, entidades de previdência privada e as empresas de *factoring* que estão obrigadas à apuração do imposto com base no lucro real.

Castro *et. al.* (2011) aponta que a base de cálculo do lucro presumido será determinada trimestralmente, mediante aplicação dos percentuais sobre a receita bruta auferida no período, na qual devem ser adicionadas as demais receitas, rendimentos e ganhos de capital, que corresponderão à base de cálculo do imposto do IRPJ e da CSLL.

2.1.3 Lucro Arbitrado

Segundo Fabretti (2006) o lucro arbitrado é uma prerrogativa do fisco que poderá arbitrar o lucro na forma da lei nas hipóteses em que a escrituração contábil e fiscal do contribuinte for desclassificada. Quando a receita bruta for conhecida para fins de IRPJ, o lucro arbitrado será determinado sobre a aplicação dos percentuais de presunção do lucro acrescido de 20%. Quando se tratar de instituição financeira, o percentual será de 45%. Por outro lado, caso a receita bruta não seja conhecida, ou seja, se não for possível a fiscalização apurar a receita bruta por meio dos documentos da empresa, os percentuais para determinar o lucro arbitrado recaem sobre outras variáveis.

2.1.4 Simples Nacional

Conforme Paes e Almeida (2010), o Brasil instituiu o Simples em 1996 e ampliou sua aplicação em 2006. É um regime especial para micro e pequenas empresas (MPE) que simplifica e reduz a carga tributária e as contribuições sociais. A Receita Federal (2014) define que o Simples Nacional abrange a participação de todos os entes federados, e para ingressar nesta modalidade é necessário o cumprimento das seguintes condições: enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; cumprir os requisitos previstos na legislação; e formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Segundo Oliveira (2009) o Simples Nacional apesar de incidir sobre o faturamento, consiste no pagamento mensal unificado do IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, IPI e da parcela relativa ao empregador da contribuição previdenciária, podendo ainda incluir o ICMS e o ISS desde que, respectivamente, os estados e municípios venham aderir a este regime mediante convênio.

Quanto às características gerais do regime do Simples Nacional, a Receita Federal (2014) as classifica em: ser facultativo; ser irretratável para todo o ano-calendário; recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação (DAS); disponibilização às MPE's de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido para constituição do crédito tributário e geração do DAS.

Ainda que os autores Paes e Almeida (2010), ao apresentarem seus estudos sobre tributação de MPE, tenham se referido ao simples federal, as suas críticas ainda são aplicáveis ao simples nacional, pois para eles esse regime tributário estimula o chamado “nanismo fiscal”, pelo fato de dividir contribuintes em pequenos e grandes e deixar as MPE's com permanência indefinida no Simples. Como consequência, as MPE's ficam desestimuladas a crescerem e tornarem-se grandes, perdendo o tratamento tributário mais favorecido.

Bird e Wallace (2003 pág. 5) apresentam “uma consequência apresentada de regimes fiscais especiais, muitas vezes, é a de desencorajar o crescimento para sair da economia informal, e com isso aumentar os tributos deste setor, igualando assim os encargos fiscais entre o setor formal e informal, até certo ponto”. Segundo Paes e Almeida (2010), o aspecto positivo observado no simples nacional é seu impacto sobre o emprego formal, e o negativo é a ineficiência econômica vinculada a este regime, prejudicando o crescimento das MPE's

brasileiras uma vez que somente lhes garante privilégios enquanto permaneçam na condição de pequenas empresas.

2.2 Planejamento Tributário

Batista Júnior (2002) afirma que a palavra “imposto” sinaliza uma obrigação, uma restrição à liberdade ou propriedade. A mensagem que o vocábulo transmite é capaz de causar reações ao contribuinte, que busca sempre o menor imposto. Por esse motivo, foi-se desenvolvendo uma mentalidade favorável à utilização de manobras evasivas e de busca por negócios fiscalmente menos onerosos.

Para Oliveira (2009) além da escrituração fiscal e do controle dos tributos, a contabilidade tributária tem a função de atuar verificando os melhores procedimentos operacionais de uma empresa, visando alcançar a redução legal do ônus tributário empresarial, recolhendo exatamente o montante devido que foi gerado em suas operações e fazendo com que venha obter um patamar superior de rentabilidade e competitividade.

Alves (2003) afirma que o planejamento tributário é a atividade que prevê, coordena e projeta atos e negócios, e se feito de forma preventiva determina o meio menos oneroso para a realização destes. Nas palavras de Young (2006, p.102) “é através do planejamento tributário que se torna possível organizar a empresa e otimizar recursos visando reduzir custos com tributos e outros elementos que constituem a empresa”.

Para Latorraca (2000, p.58) “costuma-se denominar planejamento tributário a atividade empresarial que desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

Borges (2004) menciona que a natureza ou essência do planejamento fiscal ou tributário é organizar a empresa no emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a confirmação da hipótese de ônus tributário ou fazer com que sua concretização ocorra na medida ou no tempo mais adequado para a entidade. Ademais, o autor afirma que o planejamento tributário é um comportamento técnico-funcional que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos.

Oliveira (2009) afirma que o planejamento tributário abrange as atividades de qualquer empresa, independente do seu porte, setor ou ramo de atividade, resultando em maior segurança e ganhos financeiros. O planejamento pode ter duas visões, a empresarial ou a jurídica, sendo os efeitos do planejamento tributário na visão empresarial: o planejamento operacional; o planejamento estratégico. E os efeitos do planejamento tributário na visão jurídica: o planejamento preventivo; planejamento corretivo; planejamento especial.

O objetivo do planejamento tributário para Latorraca (2000, p.58) é “em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal”.

Siqueira, Cury e Gomes (2011) alertam que o planejamento tributário deve ser um procedimento lícito e transparente. Se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal ou economia legal (planejamento tributário) e a forma ilegal denomina-se sonegação fiscal (GOMES, 2011).

2.2.1 Elisão, Evasão e Simulação Fiscal

De acordo com Batista Júnior (2002) é diversificada e ampla a gama de comportamentos dos contribuintes no sentido de evitar o pagamento dos tributos ou

minimizar o encargo tributário. Nessa mesma linha Alexandre (2012) explana que existem muitos meios para fugir da tributação e o critério mais adotado pela doutrina para classificá-los é pela licitude da conduta.

Alves (2003) refere-se resumidamente à diferença entre elisão e evasão, em virtude da primeira ser acompanhada de meios lícitos para se configurar, enquanto a segunda viria acompanhada por procedimentos ilícitos. Na elisão fiscal, o agente visando certo resultado econômico sempre por meios lícitos, busca a alternativa menos onerosa sob o ponto de vista fiscal, aproveitando-se de legislação não proibitiva ou não equiparadora de fórmulas ou formas de direito privado (COELHO, 2004).

Seguindo a classificação de Batista Junior (2002) a elisão fiscal poderá ser induzida ou por lacuna. Gomes (2011) a descreve da seguinte forma: a induzida na própria lei, na qual o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos; e a que resulta de lacunas e brechas existentes na lei, contempla hipóteses em que o contribuinte configura seus negócios para harmonizar um menor ônus tributário, beneficiando-se de elementos que a lei não proíbe, para evitar o fato gerador de determinado tributo.

Dória (1970) afirma que a evasão é toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir, ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária. Higuchi *et al.* (2011) conceitua evasão como sendo um ato simulado ou dissimulado, com o intuito de não pagar ou reduzir o montante dos tributos ou contribuições, violando a lei pelo fato de ser posterior à ocorrência do fato gerador. Alexandre (2012) é mais enfático ao dizer que a evasão fiscal é uma conduta ilícita, que ocorre geralmente após o fato gerador, visando evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal, com ânsia de fugir à tributação.

Dória (1970) classifica algumas situações de evasão fiscal, sendo elas: evasão por omissão imprópria, quando o contribuinte decide não praticar o fato gerador para não ter que pagar o tributo; evasão omissiva própria, quando o contribuinte intencionalmente omite dados para diminuir a carga tributária já estabelecida, ou simplesmente deixa de recolher imposto; evasão comissiva ilícita, quando o contribuinte se utiliza de meios ilícitos para eliminar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo devido, com fraude, simulação ou conluio.

Elusão é a forma pela qual o contribuinte, por meios de atos lícitos, mas simulados ou com fraude à lei, evita a incidência de norma tributária impositiva, enquadrando-se em regime fiscalmente menos oneroso, obtendo alguma vantagem fiscal (TORRES, 2003). Oliveira (2009) descreve a elusão tributária como um fenômeno de aparência lícita ao fisco, pois atende aos requisitos formais e materiais exigidos. A elusão tributária encontra-se entre a evasão e a elisão fiscal, não se enquadrando como elisão, pois o benefício fiscal que se obtém após a ocorrência deriva de uma transgressão da lei tributária, não como evasão, pois os atos não são ocultos, encobertos ou inexistentes.

2.3 Reestruturação Societária

Conforme Bifano (2012) um empresário hoje está constantemente em risco, pois sua remuneração depende do resultado de seu investimento. Atualmente, para o empresário obter sucesso é necessário estar sempre adaptando às necessidades do mercado, inovando tecnicamente e progredindo a empresa. Dentre as muitas formas pelas quais as empresas buscam para incrementar os negócios e crescer economicamente, insere-se o caminho da reorganização ou reestruturação societária.

Oliveira *et. al.* (2011) afirmam que a reestruturação societária é um movimento histórico que têm seus ascendentes e descendentes dos mercados financeiros internacionais. Nesse sentido, Ramos (2010) explana que no campo do direito societário, as operações societárias são muito comuns, nas quais as sociedades se relacionam, transformando-se, fundindo-se, incorporando-se ou transferindo parcela de seu patrimônio a outras. Em todos

esses casos haverá mudanças relevantes na estrutura das sociedades, que trarão consequências jurídicas relevantes.

Dessa forma Diniz (2009) observa que diante de uma crise econômico-financeira os sócios tem o direito de alterar sua estrutura fundamental, buscando medidas para se reestruturar direta ou indiretamente, dando ensejo a novos investimentos, tecnologias e oportunidades para aprimorar a qualidade dos produtos e serviços oferecidos, atendendo às exigências do mercado.

2.3.1 Tipos de Sociedades Personificadas

Para adentrarmos no assunto dos tipos de reestruturação societária, primeiramente precisamos tomar conhecimento de alguns tipos de sociedades personificadas existentes. São elas: EIRELI; Sociedade Simples; Sociedade em Nome Coletivo; Sociedade em Comandita Simples; Sociedade Limitada; Sociedade Anônima; Sociedade em Comandita por Ações.

EIRELI foi criada pela Lei 12.441, de 11 de julho de 2011 e é “a empresa individual, constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não poderá ser inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País” (BRASIL, 2011).

Ainda conforme a lei deverá ser incluída ao nome empresarial a expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação adotada. A pessoa natural que constituir a EIRELI somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade e é permitida a concentração de quotas de outra modalidade societária num único sócio. A EIRELI será regulada, no que couber, pelas normas aplicáveis às sociedades limitadas.

Já a Sociedade Simples, Almeida (2004, pág. 95) define que “é aquela que não possui estrutura empresarial, ou seja, empresário, estabelecimento, empregado e atividade, os elementos constitutivos da empresa”. É a pessoa jurídica de direito privado, criada para exercer atividade econômica de natureza civil, e os resultados alcançados são repartidos entre os integrantes (PAZZAGLINI FILHO e CATANESE, 2003).

Sociedade em Nome Coletivo é aquele tipo societário em que todos os sócios devem ser pessoas naturais e respondem ilimitadamente pelas obrigações sociais da empresa, e qualquer um deles pode ser o administrador da sociedade, tendo seu nome civil na composição do nome empresarial (COELHO, 2011).

A Sociedade em Comandita Simples segundo o código civil, artigos 1.045 a 1.051, é caracterizada por dois tipos de sócio: os comanditados, que são pessoas físicas, responsáveis solidárias e ilimitadamente pelas obrigações sociais, e os comanditários, que são obrigados somente pelo valor da sua quota, devendo o contrato social discriminá-los (BRASIL, 2002).

A definição legal deixa entrever duas características fundamentais da Sociedade Nominada: a) os sócios comanditados (solidários) só podem ser pessoas físicas; b) os sócios comanditários, ao revés, podem ser pessoas físicas ou jurídicas (Almeida, 2004).

A Sociedade Limitada é descrita por Ramos (2010) como sendo o tipo societário mais utilizado no Brasil, correspondendo a mais de 90% dos registros de sociedade. Essa grande participação é baseada no fato de suas características serem bastante atrativas para os pequenos e médios empreendimentos: a contratualidade e a limitação de responsabilidade dos sócios. A Sociedade Limitada é aquela formada por duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, na qual a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor das suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social (MIRANDA, 2008).

A Sociedade Anônima é a pessoa jurídica de direito privado considerada em lei como sociedade empresária independentemente de seu objeto, e tem as seguintes características: fins lucrativos, é regida por estatuto, cujo capital social é dividido em ações, constituída por

sócios denominados acionistas, de responsabilidade limitada ao pagamento das ações (preço da emissão) por eles subscritas ou adquiridas (PAZZAGLINI FILHO e CATANESE, 2003).

As características básicas da Sociedade Anônima são apresentadas por Gomes (2007), sendo: tipo societário apropriado ao desenvolvimento de atividades empresariais de grande porte; é possível sua constituição com apenas dois acionistas; são sociedades de natureza empresária; foi concebida como forma de possibilitar constantes captações de recursos junto ao público, como forma de financiar sua atividade; é identificada por nome empresarial contendo denominação (expressão de fantasia); a responsabilidade dos acionistas é restrita ou limitada à integralização das ações por eles subscritas.

A Sociedade em Comandita por Ações é um modelo híbrido, uma mistura de sociedade em comandita simples e sociedade anônima. Na responsabilidade dos sócios e na gestão social, segue o modelo das comanditas, com duas características de acionistas semelhantes aos comanditados e os comanditários, e somente os sócios podem ser diretores ou gerentes. Na estrutura econômica, seu capital social pode ser dividido em ações, facultando-lhe emitir outros valores mobiliários (MIRANDA, 2008).

2.3.2 Tipos de Combinação de Negócios

Transformação

Negrão (2011) define transformação como uma mudança do tipo societário, pela qual a sociedade passa independente de liquidação ou dissolução. É preciso o consentimento de todos os acionistas ou sócios, salvo previsão contrária no contrato ou estatuto, e o dissidente poderá retirar-se da sociedade, ao menos que, ao ingressar na sociedade, tenha renunciado a este direito.

Acrescenta ainda Mamede (2012), que na transformação a sociedade mantém sua existência, mas altera seu ato constitutivo para assumir um novo tipo societário, podendo uma sociedade limitada tornar-se sociedade anônima. Ela não prejudica nem modifica os direitos dos credores. Fazzio Júnior (2008) afirma que se a sociedade transformada vier a falir, esta só produzirá efeitos aos sócios que estavam vinculados a ela antes de ocorrer o processo de transformação, desde que manifestado pedido dos credores anteriores à transformação, que serão os únicos beneficiários, pois a lei não contempla interesse de agir para os credores da sociedade já transformada.

Incorporação

Dispõe o artigo 227, da Lei nº 6.404/76: “A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”. No mesmo sentido, o art. 1.116 do Código Civil afirma que, “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” (BRASIL, 2002).

Na incorporação, conforme Ramos (2010), haverá extinção da sociedade incorporada, podendo ser uma ou mais, e não surgirá uma nova sociedade, ela será absorvida em todos os seus direitos e obrigações pela sociedade incorporadora. Rizzardo (2007), explica que para fins de reestruturação societária, impõe-se a incorporação como forma de conseguir monopólio em setores da economia; evitar a concorrência de empresas ou companhias que exploram o mesmo ramo de atividade ou de produção; reduzir custos de matérias primas utilizadas na fabricação e produzidas pela empresa incorporada. Coelho (2011) reitera que a lei faculta o direito de retirada aos acionistas cuja sociedade foi incorporada por outra, mas o acionista da incorporadora não tem esse direito, mesmo que discorde da operação.

Gomes (2007) afirma que se a deliberação dos sócios da sociedade incorporada aprovar as bases da operação, deve-se autorizar seus administradores a praticar os atos RAGC, v.4, n.15, p.123-141/2016

necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora, e a esta, se aprovado o processo, deve-se nomear peritos para avaliação do patrimônio líquido da sociedade incorporada e autorizar o aumento de capital a ser subscrito. E, finalmente, extingue-se a incorporada, promovendo a averbação no registro próprio e a publicação dos atos societários da incorporação.

Fusão

Negrão (2011) define fusão baseando-se nos artigos 1.119 a 1.121 do Código Civil, como sendo a execução de atos tendentes à reunião de duas ou mais sociedades para formar uma nova sociedade, que lhes sucederá em todos direitos e obrigações. Nesse sentido, Oliveira (2003, pág. 335) descreve fusão como sendo “uma operação que reúne duas ou mais sociedades já existentes, para formar uma sociedade nova, sucessora nos direitos e obrigações das que lhe deram origem. Não há necessidade de que as sociedades que se fundem tenham o mesmo objeto”.

Mamede (2012) explica que é necessário serem aprovados todos os processos, por reunião ou assembléia dos sócios de cada sociedade que pretende unir-se, para então nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades. A deliberação sobre a constituição definitiva da nova sociedade se dará após a convocação dos administradores aos sócios para conhecimento dos laudos dos peritos, contudo, é vedado aos sócios votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade que fazem parte.

Fazzio Júnior (2008) complementa que o credor prejudicado pela fusão, tem o direito de pleitear judicialmente a anulação da operação em até 60 dias após os atos publicados, se não houver a consignação em pagamento ou garantida da execução. Ainda, segundo o autor, em caso de falência, qualquer credor pode pedir a separação dos patrimônios para pagar-se pelos bens da respectiva massa.

Cisão

A cisão, de acordo com Coelho (2011, pág. 254) “é a transferência de parcelas do patrimônio social para uma ou mais sociedades, já existentes ou constituídas na oportunidade”. Oliveira (2003) afirma que cisão vem do latim *scindere* e tem significado de separação e divisão. De acordo com o autor, cisão é uma reorganização societária na qual a companhia transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades já existentes, ou constituídas para tal fim, extinguindo-se se houver transferência total do patrimônio ou dividindo seu capital se a transferência for parcial.

Existem vários tipos de cisão, a Instrução Normativa DNRC nº 88, nos artigos 20 a 22, apresenta os procedimentos e descreve os documentos necessários para cada tipo. Rizzardo (2007) afirma que na cisão total, os administradores das sociedades que absorveram partes do patrimônio de outra deverão proceder ao arquivamento de seus atos no registro competente, e as sociedades originadas respondem em solidariedade pelas obrigações da companhia que se extingue. Já na cisão parcial, são os administradores da sociedade cindida que deverão proceder com o arquivamento em razão da alteração de seu ato constitutivo, e da beneficiada com o aporte, quanto à modificação sofrida, determinada pelo aumento de capital, e também prevalece a resposta frente às obrigações da sociedade cindida, a menos que no ato de reorganização societária exista disposição em sentido contrário.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa é exploratória, com procedimento de pesquisa estudo de caso. O instrumento de coleta de dados será a análise de documentos contábeis e administrativos das RAGC, v.4, n.15, p.123-141/2016

empresas, que define uma abordagem quantitativa. Para execução do estudo de caso e a análise da organização estudada no que se refere a sua tributação, foram utilizados Balancetes e Demonstrações do Resultado do Exercício dos anos de 2013 e 2014.

O volume do ICMS pago após a instituição do simples nacional foi analisado através dos valores, extraídos das notas fiscais de entrada e do livro de registro de entradas, disponibilizados pela empresa. O crédito de PIS e COFINS não acumulado, permitido no regime de tributação do lucro real foi calculado sobre o estoque inicial das empresas do ano de 2013 sobre alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para o COFINS, e em ambos os anos o crédito sobre as compras, energia elétrica e aluguel, sobre a alíquota de 1,65% e 7,6% respectivamente. Eles foram incorporados deduzindo a conta do Custo de Mercadorias Vendidas.

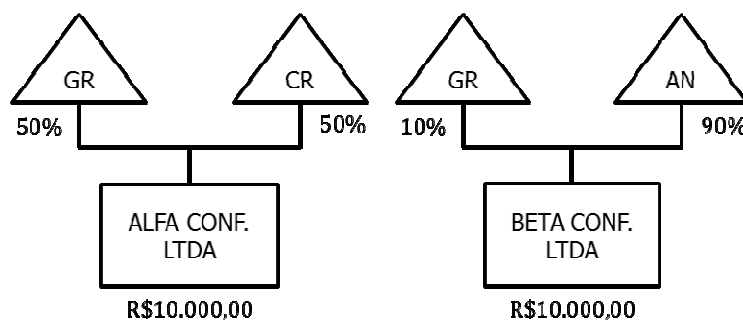
O INSS Patronal, nos regimes de tributação pelo lucro real e lucro presumido foi calculado conforme a lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que define o percentual para cálculo do referido imposto em 1% sobre o faturamento, acrescido os 20% sobre o valor das retiradas dos sócios nos anos de 2013 e 2014.

4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

O estudo tem como objeto duas empresas presentes no comércio varejista da cidade de Teófilo Otoni há 18 anos, do ramo de vestuário unissex para adultos. Essas organizações são consideradas como EPP e empregam um total de 30 colaboradores. São optantes pelo regime de tributação do simples nacional e são estruturadas como sociedades limitadas, sendo que cada empresa tem a participação de dois sócios. Atendendo à solicitação das empresas quanto ao sigilo, foi acordado a não divulgação da verdadeira razão social, sendo aqui tratadas como Alfa Confeções Ltda. e Beta Confeções Ltda.

A seguir apresentamos o organograma societário das duas empresas, ambas com o Capital Social Integralizado de R\$10.000,00.

Figura 1 – Organograma societário das empresas



Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados fornecidos pelas empresas.

4.1 Análise da Incidência de Tributos

Para analisar qual seria a melhor forma de tributação para os exercícios de 2013 e 2014, foi feito o reprocessamento do resultado considerando a tributação pelo lucro presumido e lucro real. Com base nos dados fornecidos pela empresa, como Balanço Patrimonial, DRE, Balancetes, Folha de Pagamento e notas fiscais de Compras aplicaram-se as normas com base na legislação dessas formas de tributação a fim de produzir um resultado fidedigno.

Alfa Confeccões

Quadro 1 – Total de tributos pagos em 2013 pela empresa Alfa Confeccões Ltda.

	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
PIS	-	-	6.233,31
COFINS	-	-	28.769,12
CSLL	-	-	10.357,18
IRPJ	-	-	11.508,65
ICMS	-	70.339,99	70.339,99
INSS Patronal	-	21.193,83	21.193,83
TOTAL ANUAL	72.835,24	91.532,81	148.399,78

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2 – Total de tributos pagos em 2014 pela empresa Alfa Confeccões Ltda.

	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
PIS	-	690,80	7.281,85
COFINS	-	3.177,25	33.608,52
CSLL	-	-	12.099,07
IRPJ	-	-	13.443,41
ICMS	-	89.626,06	89.626,06
INSS Patronal	-	27.335,72	27.335,72
TOTAL ANUAL	93.474,31	120.828,83	183.394,62

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 3 – Soma de todos os Tributos nos exercícios de 2013 e 2014.

	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
2013	72.835,24	91.532,81	148.399,78
2014	93.474,31	120.828,83	183.394,62
TOTAL DOS ANOS	166.309,55	212.361,65	331.794,40

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pelo Quadro 03 compreende-se que o valor dos tributos pelo regime simples é acentuadamente menor em relação ao valor dos tributos pelos regimes lucro real e lucro presumido, e também confirma que o lucro presumido é o que gera maior carga tributária.

Beta Confeccões

Quadro 4 – Total de tributos pagos em 2013 pela empresa Beta Confeccões Ltda.

	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
PIS	-	3.971,64	7.616,53
COFINS	-	18.255,48	35.153,21
CSLL	-	1.513,02	12.655,15
IRPJ	-	2.521,69	14.061,28
ICMS	-	141.056,88	141.056,88

INSS Patronal	-	28.316,14	28.316,14
TOTAL ANUAL	97.960,25	195.634,85	238.859,19

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 5 – Total de tributos pagos em 2014 pela empresa Beta Confecções Ltda.

	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
PIS	-	10.955,12	8.147,30
COFINS	-	50.459,93	37.602,92
CSLL	-	6.991,83	13.537,05
IRPJ	-	11.653,05	15.041,17
ICMS	-	171.525,58	171.525,58
INSS Patronal	-	30.357,28	30.357,28
TOTAL ANUAL	104.786,81	281.942,78	276.211,30

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 6 – Soma de todos os Tributos nos exercícios de 2013 e 2014.

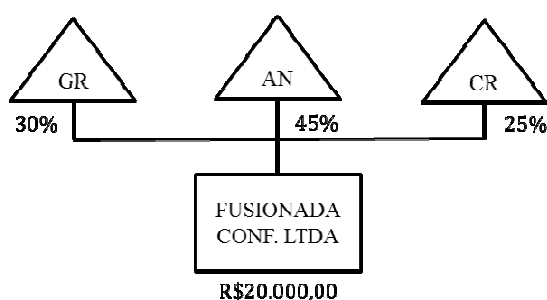
	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
2013	97.960,25	195.634,85	238.859,19
2014	104.786,81	281.942,78	276.211,30
TOTAL DOS ANOS	202.747,06	477.577,63	515.070,49

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pelo Quadro 6 observa-se que o simples é o regime com menor carga tributária para a empresa Beta Confecções Ltda., sendo seu total menos da metade do que o total das outras formas de tributação.

Fusão das Empresas

Figura 2 – organograma societário da empresa Fusionada Confecções Ltda.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 7 – Simulação DRE empresa Fusionada Confecções Ltda.

	SIMPLES		LUCRO REAL		LUCRO PRESUMIDO	
RECEITA BRUTA	ANO 2013	ANO 2014	ANO 2013	ANO 2014	ANO 2013	ANO 2014
REC. DE VENDAS	2.130.744,25	2.373.714,59	2.130.744,25	2.373.714,59	2.130.744,25	2.373.714,59
DEDUÇÕES DE VENDAS	(212.643,93)	(242.831,00)	(580.627,81)	(646.837,23)	(461.306,13)	(513.909,21)
PIS	0,00	0,00	35.157,28	39.166,29	13.849,84	15.429,14
COFINS	0,00	0,00	161.936,56	180.402,31	63.922,33	71.211,44
ICMS	0,00	0,00	383.533,97	427.268,63	383.533,97	427.268,63
RECEITA LÍQUIDA	1.918.100,32	2.130.883,59	1.550.116,44	1.726.877,36	1.669.438,12	1.859.805,38
CMV	(1.381.187,76)	(1.216.787,88)	(1.009.866,36)	(899.314,97)	(1.209.049,67)	(1.050.670,89)
Custo das Mercadorias Vendidas	1.381.187,76	1.216.787,88	1.381.187,76	1.216.787,88	1.381.187,76	1.216.787,88
Créditos PIS/COFINS	0,00	0,00	199.183,31	151.355,93	0,00	0,00
Créditos ICMS	0,00	0,00	172.138,09	166.116,99	172.138,09	166.116,99
LUCRO BRUTO	536.912,56	914.095,71	540.250,08	827.562,40	460.388,45	809.134,49
DESP. OPERACIONAIS	(714.672,28)	(745.096,46)	(764.182,24)	(802.789,45)	(764.182,24)	(802.789,45)
Despesas Administrativas	453.209,15	393.064,35	453.209,15	393.064,35	453.209,15	393.064,35
INSS PATRONAL	0,00	0,00	49.509,96	57.693,00	49.509,96	57.693,00
Despesas com Vendas	261.463,13	352.032,11	261.463,13	352.032,11	261.463,13	352.032,11
RES OPER. ANTES FIN.	(177.759,72)	168.999,25	(223.932,16)	24.772,94	(303.793,79)	6.345,03
RES. FINANCEIRO	(46.109,72)	14.736,22	(46.109,72)	14.736,22	(46.109,72)	14.736,22
Receitas Financeiras	3.659,80	18.060,03	3.659,80	18.060,03	3.659,80	18.060,03
Despesas Financeiras	49.769,52	3.323,81	49.769,52	3.323,81	49.769,52	3.323,81
DESPESAS TRIBUTÁRIAS	(5.399,68)	(6.858,05)	(5.399,68)	(6.858,05)	(5.399,68)	(6.858,05)
Despesas com Impostos	2.832,61	3.194,21	2.832,61	3.194,21	2.832,61	3.194,21
Despesas com Taxas e Contribuições	2.567,07	3.663,84	2.567,07	3.663,84	2.567,07	3.663,84
RES. ANTES TRIB.LUCRO	(229.269,12)	176.877,42	(275.441,56)	32.651,10	(355.303,19)	14.223,19
Despesas com CSLL	0,00	0,00	0,00	2.938,60	23.012,04	25.636,12
Despesas com IRPJ	0,00	0,00	0,00	4.897,67	25.568,93	28.484,58
RESULTADO LÍQUIDO	(229.269,12)	176.877,42	(275.441,56)	24.814,84	(403.884,16)	(39.897,50)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para verificar o efeito que uma fusão provocaria nos valores das formas de tributação das duas empresas e simular as consequências dessa fusão, foram elaborados as DRE's da nova empresa fusionada denominada Fusionada Confecções Ltda. nos exercícios de 2013 e 2014, conforme Quadro 07.

Para realizar a fusão das empresas, foram somados os valores dos faturamentos de cada empresa em cada ano e no caso do Simples aplicou-se a nova alíquota de acordo com a tabela do simples nacional, disponibilizada no site da SRF. Somou-se também o CMV e as despesas de cada uma, realizando conforme as normas contábeis as somas e subtrações de receitas e despesas na DRE.

No lucro real foram feitos os devidos créditos nas contribuições PIS e COFINS, inclusive do crédito de estoque inicial em 2013. Consequentemente, por não haver lucro no ano de 2013, não houve incidência dos tributos CSLL e IRPJ, contrário ao ano de 2014 no RAGC, v.4, n.15, p.123-141/2016

qual os tributos incidiram sobre o lucro contábil apurado pela empresa Fusionada. O lucro presumido, foi a forma de tributação que se mostrou mais onerosa nos dois anos, e o simples na forma de fusão seria a melhor escolha.

Quadro 8 – Total de tributos pagos em 2013 pela empresa Fusionada Confecções Ltda

	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
PIS	-	-	13.849,84
COFINS	-	-	63.922,33
CSLL	-	-	23.012,04
IRPJ	-	-	25.568,93
ICMS	-	211.395,87	211.395,87
INSS Patronal	-	49.509,96	49.509,96
TOTAL ANUAL	212.643,93	260.905,83	387.258,97

Fonte: Elaborado pelos autores.

Analizando o Quadro 8 para os novos valores dos tributos no regime do simples, a empresa fusionada terá uma nova alíquota de aplicação na receita bruta, superior à antiga, fazendo com que a carga tributária dessa forma de tributação aumente consideravelmente. Mesmo com o simples incidindo em uma nova alíquota, ele continua sendo o regime com menor carga tributária, pois além do valor do ICMS, ainda houve a incidência do INSS Patronal, calculado pela folha de pagamento e retirada dos sócios. Analisando verticalmente a incidência do valor do ICMS no valor total da carga tributária gerada, chegamos ao percentual de participação desse de 81% no regime do Lucro Real e de 54,6% no regime de Lucro Presumido, confirmando a grande interferência desse tributo nos regimes de lucro.

O Lucro Real, como se pode observar, não teve incidência de CSLL e IRPJ, devido ao fato de a empresa não apresentar resultado líquido positivo ao final do exercício. O valor das contribuições PIS e COFINS pelo Lucro Real não tiveram valor por causa do abatimento do crédito gerado sobre o estoque inicial, pelo fato de ser, supostamente, o primeiro ano da empresa e pelos créditos de aluguel, energia elétrica e compras.

O Lucro Presumido foi o que mais onerou a empresa, correspondendo a mais do dobro do valor total do simples.

Quadro 9 – Total de tributos pagos em 2014 pela empresa Fusionada Confecções Ltda.

	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
PIS	-	12.167,67	15.429,14
COFINS	-	56.045,01	71.211,44
CSLL	-	2.938,60	25.636,12
IRPJ	-	4.897,67	28.484,58
ICMS	-	261.151,64	261.151,64
INSS Patronal	-	57.693,00	57.693,00
TOTAL ANUAL	242.831,00	394.893,58	459.605,92

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 10 – Comparação da soma do total de tributos das empresas Alfa + Beta em relação com o total de tributos da empresa Fusionada no exercício de 2013

	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
Alfa + Beta	170.795,49	287.167,66	387.258,97
Fusionada	212.643,93	260.905,83	387.258,97
DIFERENÇA	41.848,44	26.261,83	0,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 11 – Comparação da soma do total de tributos das empresas Alfa + Beta em relação com o total de tributos da empresa Fusionada no exercício de 2014

	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
Alfa + Beta	198.261,12	402.771,61	459.605,92
Fusionada	242.831,00	394.893,58	459.605,92
DIFERENÇA	44.569,88	7.878,03	0,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 12 – soma do resultado líquido das empresas Alfa e Beta em comparação com o resultado líquido da empresa Fusionada no exercício de 2013.

2013	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
Alfa + Beta	187.420,66	275.103,90	403.884,16
Fusionada	229.269,12	275.441,56	403.884,14

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 13 – soma do resultado líquido das empresas Alfa e Beta em comparação com o resultado líquido da empresa Fusionada no exercício de 2014.

2014	SIMPLES	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
Alfa + Beta	221.447,33	16.936,84	39.897,47
Fusionada	176.877,42	24.814,84	39.897,50

Fonte: Elaborado pelos autores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Avaliando a proposta do estudo de analisar os impactos do planejamento tributário nas empresas Alfa e Beta, e se uma reestruturação societária produziria benefícios tributários a estas, conclui-se que considerando os dados fornecidos pelas empresas Alfa e Beta Confecções referentes aos anos de 2013 e 2014, após as projeções dos cálculos dos tributos de acordo com as formas de tributações e benefícios fiscais possíveis para as organizações estudadas, e a comparação com os resultados obtidos, as empresas optam corretamente pela forma de tributação e estruturação societária de menor ônus tributário, que é o regime Simples.

A folha de pagamento deve constar na análise quando se for comparar os regimes de tributação Simples x Lucro Presumido x Lucro Real, pois o INSS Patronal exerce grande influência no valor total dos tributos pagos pela empresa quando calculados pelos regimes de lucro. As formas de tributação Lucro Real e Lucro Presumido não são viáveis, já que em relação ao montante dos tributos, principalmente o ICMS, estes regimes oneram mais a empresa em comparação com o simples nacional.

Classificando os regimes de tributações de acordo com o valor total de tributos gerados por estes, a ordem seria a seguinte: simples nacional, lucro real, lucro presumido. A segunda opção seria o lucro real e não o lucro presumido, como sugere a hierarquia dos regimes.

Quanto à forma de estruturação das empresas, continua sendo mais favorável elas se manterem separadas, pois a fusão das empresas reduziu o lucro líquido ou aumentou o prejuízo líquido do período. Ressalta-se que desconsiderando a forma de tributação simples nacional, caso as empresas fossem optantes pelo lucro real, a fusão traria benefícios, pois conforme demonstrado, o prejuízo contábil líquido foi menor no ano 2013 e o lucro líquido foi maior no ano de 2014 do que a soma do resultado líquido das duas empresas separadas.

Não foi possível reduzir a carga tributária das empresas, pois o regime de tributação simples nacional, que foi o que as empresas optaram nos anos de 2013 e 2014, é o mais eficiente no que tange o valor da tributação. Relativamente a reestruturação destas empresas em forma de fusão, como provado pelos cálculos apresentados, a fusão onera mais a empresa no regime simples. Apesar de reduzir a carga tributária no regime do lucro real, não é melhor que o simples quando considerado o valor total dos tributos incididos, tornando a fusão inviável. A decisão prudente é a de continuarem no regime que se encontram, sem nenhuma modificação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. São Paulo: MÉTODO, 2012.

ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumento de planejamento tributário**. JusNavigandi, Teresina, PI, v. 7, n. 61, p. 1-3, jan./2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/3583/a-legalidade-da-fusao-cisao-e-incorporacao-de-empresas-como-instrumentos-de-planejamento-tributario>>. Acesso em: 17 mai. 2014.

BARBOZA, Jovi Vieira. Planejamento tributário. As formas de tributação do IR e as opções de planejamento tributário para microempresas e empresas de pequeno porte. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1097, 3 jul. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8595/planejamento-tributario>>. Acesso em: 08 mai. 2014.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves, **O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BIFANO, Elidie Palma. **Reorganização Societárias e Combinação de Negócios: Temas atuais**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 198, mar. 2012.

BIRD, Richard M.; WALLACE, Sally. **Is It Really So Hard to Tax the Hard-to-Tax? The Context and Role of Presumptive Taxes**. In: CONFERENCE ON THE HARD TO TAX SECTOR, Georgia, USA, 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS, ISS e IR**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL, **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis no 11.774, de 17 de setembro de 2008, no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, no 11.196, de 21 de novembro de 2005, no 10.865, de 30 de abril de 2004, no 11.508, de 20 de julho de 2007, no 7.291, de 19 de dezembro de 1984, no

11.491, de 20 de junho de 2007, no 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e no 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei no 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. NÃO PAGINADO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm>. Acesso em: 23 jun. 2015.

_____. **Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011.** Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), para permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada. NÃO PAGINADO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12441.htm>. Acesso em: 23 jun. 2014.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. NÃO PAGINADO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 23 mai. 2014.

_____. **Instrução Normativa DNCR Nº 88, de 02 de agosto de 2001.** Dispõe sobre o arquivamento dos atos de transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades mercantis. NÃO PAGINADO. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf09397.htm>>. Acesso em: 23 mai. 2014.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. NÃO PAGINADO. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 11 mai. 2014.

_____. **Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de dezembro de 1997.** Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. NÃO PAGINADO. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf09397.htm>>. Acesso em: 15 mai. 2014.

_____. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. NÃO PAGINADO. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei898195.htm>>. Acesso em: 11 mai. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. NÃO PAGINADO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 11 mai. 2014.

_____. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. NÃO PAGINADO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 15 mai. 2014.

_____. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Senado Federal, 1988. NÃO PAGINADO. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 08 mai. 2014.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. NÃO PAGINADO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>. Acesso em: 22 mai. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. NÃO PAGINADO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm>. Acesso em: 15 mai. 2014.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios. NÃO PAGINADO. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 08 mai. 2014.

CASTRO, Flavia de Almeida Viveiros de; OLIVEIRA NETO, Arnaldo Marques de; SOUZA JUNIOR, Artur Antônio Leite de; SOUSA FILHO, Rodolfo de Castro. **Gestão e Planejamento de Tributos.** 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro Direito da empresa.** Volume 8, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **A evasão fiscal legítima: conceito e problemas.** Revista Ciência e Técnica Fiscal, Ministério das Finanças de Portugal, Lisboa, n. 143, p.41, nov. 1970.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GOMES, Fábio Bellote. **Manual de Direito Comercial: de acordo com a nova Lei de Falência e Recuperação de Empresas.** 2. ed. Barueri: Manole, 2007.

GOMES, Francisco José. **Contabilidade Tributária: aspectos tributários e contábeis dos Impostos Indiretos (IPI, ICMS e ISS).** Fortaleza: R&G, 2011.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.** 36. ed. São Paulo: IR Publicações, 2011.

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

MAMEDE, Gladston. **Manual de Direito Empresarial.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MIRANDA, Maria Bernadete. **Curso teórico e prático de direito societário.** Rio de Janeiro: Forense, 2008.

NEGRÃO, Ricardo. **Direito Empresarial: estudo unificado.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

OCDE, **Economic Surveys: Brazil 2013.** Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-bra-2013-en>. Acesso em: 20 de jun. 2014.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Direito Empresarial: à Luz do Novo Código Civil**. Campinas: LZN, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PAES, Nelson Leitão, ALMEIDA, Aloísio Flávio Ferreira de. **Caderno de Finanças Públicas**. Escola de Administração Fazendária, Brasília: ESAF, Brasília, DF, v. 9, n. 9, p. 5-176, jan. 2010.

PAZZAGLINI FILHO, Marino; CATANESE, Andrea diFuccio. **Direito de Empresa no Novo Código Civil: empresário individual e sociedades: sociedade limitada**. São Paulo: Atlas, 2003.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial Esquematizado**. São Paulo: MÉTODO, 2010.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito de Empresa: Lei nº 10.406, de 10.01.2002**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros: Carga Tributária no Brasil 2012: Análise por Tributos e Bases de Incidência. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em: 20 de jun. 2014.

_____. **Lucro Real**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm#Conceito>>. Acesso em: 08 mai. 2014.

_____. **RIR 99 – Tributação das Pessoas Jurídicas (Livro 2 – art.146 a 619)**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/Livro2.htm>>. Acesso em: 11 mai. 2014.

_____. **SIMPLES NACIONAL, 2014: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Micro e Empresas de Pequeno Porte**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/SobreSimples.aspx>>. Acesso em: 11 mai. 2014.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. **Planejamento Tributário**, Revista CEPPG Centro de Ensino Superior de Catalão, GO, v. 14, n.25, p. 184-196, jul. 2011. Disponível em: <http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aee f7da564aa767d33b.pdf> Acesso em: 17 mai. 2014.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada/simulação/elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário**. Coleção Prática Contábil - Fusão, Cisão e Incorporação. 4. ed. Paraná: Editora Juruá, 2006.