

TRANSFORMAÇÃO, INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO

Sérgio Albino Vitória Weber

Resumo: Este artigo tem por objetivo demonstrar que os institutos da transformação, incorporação, fusão e cisão representam um importante instrumento de planejamento tributário. Nesse sentido, verificou-se que a reorganização societária, quando utilizada como planejamento tributário, trará benefícios tributários desde que realizada corretamente através de um planejamento estratégico que vise à utilização correta dos procedimentos legais societários e fiscais para a obtenção dos resultados a que se propõe.

Palavras-chave: Reorganização societária. Planejamento tributário. Procedimentos societários e fiscais.

INTRODUÇÃO

A globalização que toma conta do mundo dos negócios e o crescente desenvolvimento tecnológico, aliado ao avanço do movimento de Governança Corporativa, traz tendências fortes no âmbito da economia mundial.

As atividades produtivas estão cada vez mais concentradas em pequenos grupos econômicos, esta tendência ocorre em virtude da acirrada luta pela concorrência em

* Gerente Administrativo Contábil há 20 anos na Moschetti S/A – Embalagens. Perito Contábil e Consultor Tributário. Professor da Faculdade São Francisco de Assis – UNIFIN. (sergio@moschetti.com.br)

otimizar o máximo de sua produção possibilitando crescimento competitivo no mercado.

Através destas tendências, surge a necessidade de realizar um planejamento tributário que tenha retorno financeiro satisfatório com o investimento que se pretenda efetuar.

Dentro desta seara, surge a figura da transformação, incorporação, fusão ou cisão no âmbito da reorganização societária com o intuito principal de obter vantagem econômica e fiscal, esta última devido ao seu pesado sistema tributário que onera demais as atividades de qualquer organização.

O planejamento tributário é o procedimento pelo qual o contribuinte através da elisão fiscal busca o resultado econômico-fiscal que possibilite obter resultado satisfatório para sustentar e alavancar o seu negócio.

Por outro lado, o Fisco, com a sua feroz vontade arrecadatária, não vê com agrado esta tendência de reorganização societária, visto que haverá redução da carga tributária.

A transformação, incorporação, fusão e cisão é um instrumento que se pode utilizar como planejamento tributário, é um meio eficiente de reduzir a carga tributária, o processo produtivo e até mesmo a logística, aumentando a sua competitividade.

Nesse sentido, tem este artigo como objetivo fundamental demonstrar e analisar a modalidade da transformação, incorporação, fusão e cisão no âmbito da legislação societária e fiscal como planejamento tributário.

1 AS FORMAS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Quando se faz um planejamento tributário através de uma reorganização societária, existem controvérsias quanto a estes atos, quer sejam eles lícitos (elisão fiscal) ou ilícitos (evasão fiscal), devido a divergências quanto à matéria doutrinária à sua aplicação.

O planejamento tributário está inserido na seara do direito tributário. O art. 110 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a impossibilidade de alterar a definição, conceitos e formas de direito privado na legislação tributária, vejamos:

Art. 110 – A Lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 1966)

Segundo Young:

muitas vezes, as empresas não estão organizadas ou preparadas para enfrentar este novo mercado e para isso, recorrem a reestruturações de suas empresas, juntando suas forças com as de outras empresas, ou até mesmo, desmembrando-se total ou parcialmente para poderem manter-se ativas, visando reduzir custos e, se possível, ampliar mercados. (YOUNG 2005, p.15)

Para isto, tem-se no ordenamento jurídico a figura da transformação, incorporação, cisão e fusão, mesmo existindo divergências quanto a matérias doutrinárias no âmbito da elisão fiscal ou evasão fiscal, pois nem sempre esta técnica é vantajosa para o fisco em virtude da queda de arrecadação.

Nesse sentido, faz-se mister a conceituação e definição de elisão fiscal e evasão fiscal.

Há duas espécies de elisão fiscal, a decorrente de lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei. Na primeira hipótese, o próprio comando legal permite ou induz a realização do ato que se pretende, é quando não se tem nenhuma dúvida sobre a vontade do legislador, ela é clara e objetiva. A segunda é quando não se tem clara a vontade do legislador, ele deixa dúvida na lei, o que chamamos de lacuna, a qual tem sua legitimidade e até mesmo a sua legalidade bastante discutíveis.

Segundo Marins “elisão Fiscal é a adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo, considerada como prática elisa” (MARINS, 2002, p.31)

Já para Fabretti:

é o método de planejamento tributário que consiste na escolha da melhor alternativa legal (portanto lícita), visando à maior economia de impostos possível. A adoção dessa melhor alternativa deve ser feita antes de ocorrido o fato gerador. (FABRETTI, 2001, p.148)

Sendo assim, elisão fiscal se caracteriza pela falha do legislador em não prever determinadas situações que poderiam ser consideradas tributáveis.

Para ratificarmos o conceito de elisão fiscal, tomamos por base a jurisprudência que foi proferida na Ementa do Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes 101-77.837/88 – DOU 30/08/1988:

Elisão Fiscal – Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar dos tributos, mas sim, efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recursos às formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão fiscal e não evasão fiscal. De se aceitar, portanto, a cisão como regular e legítima, no caso dos autos. (BRASIL, 1988)

Já a evasão fiscal é todo o ato ou omissão que tende a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo de forma dolosa, com o intuito de burlar o Fisco, portanto, é um ilícito tributário, conforme a Lei 8.137/90 conjugada com a Lei 9.249/95 que dispõe sobre crimes contra a ordem tributária.

Segundo Marins:

sempre que o contribuinte se utiliza de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos, diz-se que está se utilizando de prática evasiva. A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regra de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. (MARINS, 2002, p.30)

Pode-se definir elisão fiscal e evasão fiscal quanto ao seu aspecto temporal. Na primeira, a conduta ocorre antes do fato gerador. Na segunda, a conduta ocorre após o fato gerador.

2.1 TRANSFORMAÇÃO

Transformação é a operação pela qual a legislação societária permite que a sociedade mude, altere ou modifique o seu tipo societário.

Pode-se citar, como exemplo, que quando uma sociedade empresária (LTDA) transforma-se em sociedade anônima, os bens serão absorvidos pela nova empresa, que assumirá também os direitos e as obrigações da extinta.

A sociedade obedecerá a preceitos quanto à nova constituição, exige consentimento unânime dos sócios ou acionistas não podendo prejudicar em hipótese alguma os direitos de seus credores.

O ato de transformação obedecerá sempre às formalidades legais à constituição e registro do novo tipo a ser adotado pela nova sociedade.

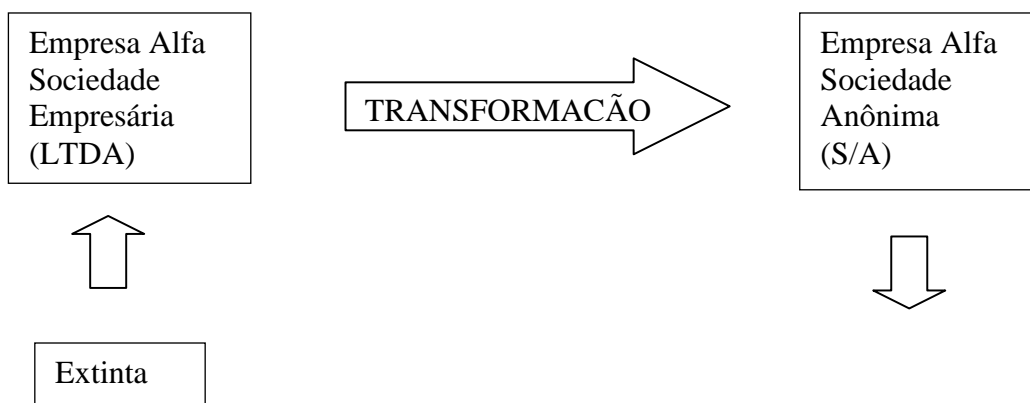
O art. 220, § único da Lei 6.404/1976 diz:

Art. 220. A transformação e a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro. Parágrafo único. A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade. (BRASIL, 1976)

Para a transformação de uma sociedade empresária para uma sociedade anônima naquilo que a Lei 6.404/1976 não for o suficiente, pode-se recorrer do art. 1.113 ao art. 1.115 da Lei 10.406/2002, diz:

Art. 1.113 - O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se. Art. 1.114 - A transformação depende do consentimento de todos os sócios, salvo se prevista no ato constitutivo, caso em que o dissidente poderá retirar-se da sociedade, aplicando-se, no silêncio do estatuto ou do contrato social, o disposto no art. 1.031. Art. 1.115 - A transformação não modificará nem prejudicará, em qualquer caso, os direitos dos credores. Parágrafo único. A falência da sociedade transformada somente produzirá efeitos em relação aos sócios que, no tipo anterior, a eles estariam sujeitos, se o pedirem os titulares de créditos anteriores à transformação, e somente a estes beneficiará. (BRASIL, 2002)

2.1.1 Exemplo de transformação



2.2 INCORPORAÇÃO

Incorporação empresarial é aquela em que uma empresa já existente absorve outra, ou quando ocorre a aquisição de uma ou mais empresas por outra, em que a incorporadora não perde a sua identidade. As que foram incorporadas deixam de existir.

A empresa incorporadora continuará com a sua personalidade jurídica, absorvendo todo o patrimônio e dívidas existentes da empresa incorporada, e esta última desaparece juridicamente, enquanto a empresa incorporadora realizará alteração contratual com o aumento do capital social e do patrimônio.

A incorporação pode ser operada entre sociedades personificadas de tipos jurídicos iguais ou entre tipos jurídicos diferentes.

Segundo Miranda:

na incorporação e na fusão de sociedade há persistência do vínculo social, e a finalidade da lei, ao regulá-las, foi a de evitar solução de continuidade que abrisse abismo entre o ontem e o hoje, e implica que se admitam na sociedade incorporante ou fundente os acionistas ou sócios da incorporada ou fundida. (MIRANDA, 1983, p.66-77)

Para realização do processo de incorporação é necessária a aprovação da operação pela incorporada e pela incorporadora através da reunião de sócios para as sociedades empresárias ou assembléia geral dos acionistas para sociedade anônima.

Quando existir bens, devem ser avaliados através de laudos técnicos por peritos especializados e aprovados por ambas as partes (incorporada e incorporadora). A lei não impede que os bens sejam incorporados pelo valor inferior ao de mercado.

A incorporação somente será realizada entre sociedades que tenham o patrimônio positivo, isto quer dizer que não há incorporação entre sociedades com o patrimônio negativo.

A incorporadora deverá providenciar o arquivamento e publicação dos atos de incorporação no órgão competente assim como declarar a extinção da pessoa jurídica incorporada.

O caput do art. 227 e seus §§ da Lei 6.404/1976 define e delimita as obrigações para as empresas na forma de sociedades anônimas:

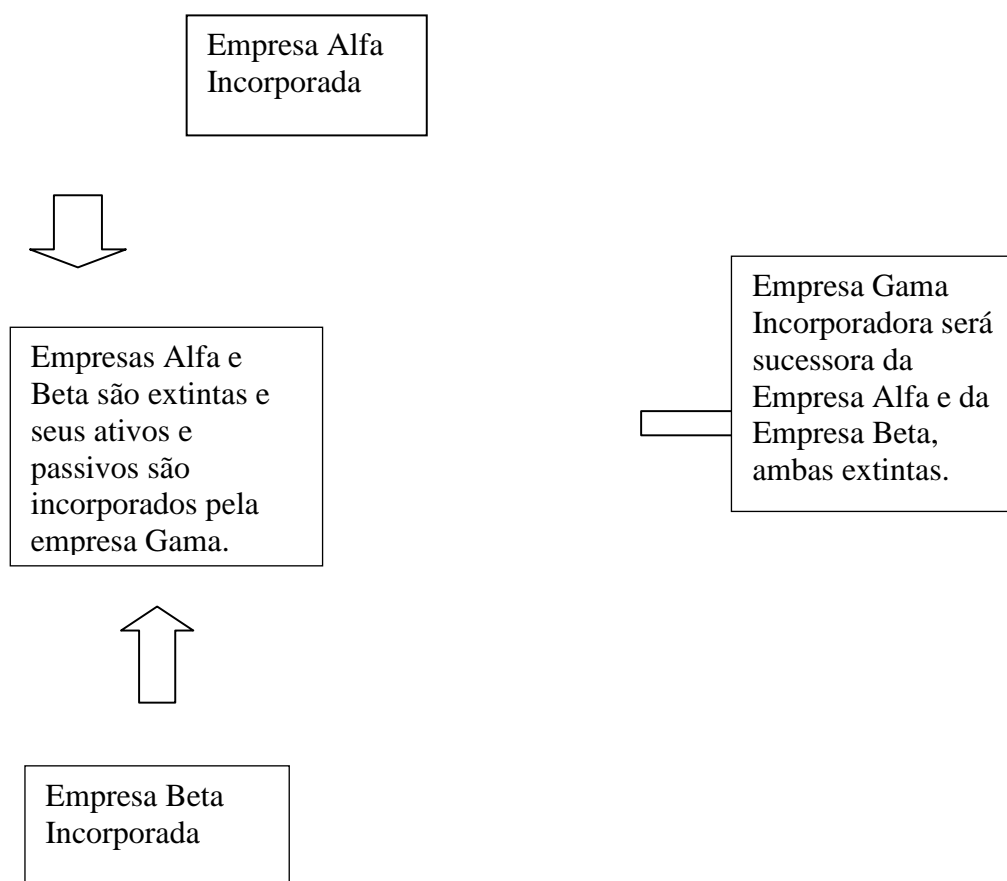
Art. 227. A incorporação e a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. § 1º. A assembléia geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão. § 2º. A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora. § 3º. Aprovados pela assembléia geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação. (BRASIL, 1976)

Os art. 1.116 a 1.118 da Lei 10.406/2002 tratam da figura de incorporação para as sociedades empresárias:

Art. 1.116 - 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. Art. 1.117 - A deliberação dos sócios da sociedade incorporada deverá aprovar as bases da operação e o projeto de reforma do ato constitutivo. § 1º. A sociedade que houver de ser incorporada tomará conhecimento desse ato, e, se o aprovar, autorizará os administradores a praticar o necessário à incorporação, inclusive a subscrição em bens pelo valor da diferença que se verificar entre o ativo e o passivo. § 2º. A deliberação dos sócios da sociedade incorporadora

compreenderá a nomeação dos peritos para a avaliação do patrimônio líquido da sociedade, que tenha de ser incorporada. Art. 1.118 - Aprovados os atos da incorporação, a incorporadora declarará extinta a incorporada, e promoverá a respectiva averbação no registro próprio. (BRASIL, 2002)

2.1.1 Exemplo de incorporação



2.2.2 Balanço na incorporação

Na data da incorporação a sociedade incorporada levantará um balanço que servirá para os lançamentos a serem realizados pela incorporadora.

O balanço patrimonial levantado pela incorporadora servirá de base para os lançamentos contábeis da incorporação, apuração do lucro tributável e cálculo em relação de substituição de ações.

A sociedade incorporadora deverá observar os critérios de avaliação dos investimentos relevantes em capital da incorporada, que obedecerá ao método da equivalência patrimonial.

Quadro 1: BALANÇO PATRIMONIAL ALFA (incorporada) EM 200X

Ativo		Passivo	
Circulante	1.000	Circulante	800
Realizável a Longo Prazo	500	Exigível a Longo Prazo	200
Permanente		Patrimônio Líquido	
Imobilizado	<u>500</u>	Capital Social	700
Total do Ativo	2.000	Reservas	300
		Total do Passivo	2.000

Quadro 2: BALANÇO PATRIMONIAL BETA (incorporadora) EM 200X

Ativo		Passivo	
Circulante	2.000	Circulante	1.000
Realizável a Longo Prazo	300	Exigível a Longo Prazo	300
Permanente		Patrimônio Líquido	
Imobilizado	<u>1.700</u>	Capital Social	2.000
Total do Ativo	4.000	Reservas	700
		Total do Passivo	4.000

Quadro 3: BALANÇO PATRIMONIAL BETA em 200X APÓS A INCORPORAÇÃO

CONTAS	ALFA	BETA ANTES DA INCORPORAÇÃO	BETA APÓS A INCORPORAÇÃO
ATIVO			
Circulante	1.000	2.000	3.000
Realizável a Longo Prazo	500	300	800
Permanente			
Imobilizado	500	1.700	2.200
Total do Ativo	2.000	4.000	6.000
PASSIVO			
Circulante	800	1.000	1.800
Exigível a Longo Prazo	200	300	500
Patrimônio Líquido			
Capital Social	700	2.000	3.000
Reservas	300	700	700
Total do Passivo	2.000	4.000	6.000

2.3 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 totalmente ou parcialmente a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a cisão.

Existem duas formas de cisão: total e parcial, no primeiro caso todo o patrimônio passa para outra empresa extinguindo-se a outra sociedade. No segundo caso, parte do patrimônio passa para outra empresa e a outra empresa subsiste reduzindo o seu capital.

O art. 229 e seus §§ da Lei 6.404/1976 diz:

Art. 229. A cisão e 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. § 1º. Sem prejuízo do disposto no Art. 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão, no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados. § 2º. Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembléia geral da companhia a vista de justificação que incluíra as informações de que tratam os números do Art. 224, a assembléia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembléia de constituição da nova companhia. § 3º. A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (Art. 227). § 4º. Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação, na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio. § 5º. As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam, a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (BRASIL, 1976)

Tem-se utilizado a cisão muitas vezes como transferência de propriedade de bens imóveis sem o pagamento do imposto de transmissão. Neste caso, a cindida fica somente com o imóvel, distribuindo todos os demais bens, direitos e deveres para os sócios sendo posteriormente vendida para outro sócio ou grupo de sócios, sem alteração do nome do proprietário do imóvel.

Estas novas empresas poderão adotar outra forma de tributação diferente da empresa da qual resultaram, conforme estabelece a legislação tributária, a qual é amparada pela seguinte decisão SRF conforme transcrição a seguir:

Cisão parcial. Regime de tributação. A pessoa jurídica parcialmente cindida no ano-calendário de 1998 poderá optar, para o período restante ao evento, pelo regime de tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro com base no lucro real, embora tenha apresentado declaração de rendimentos, relativa à cisão, com base no lucro presumido, conforme Lei 9.430/1996, arts. 1º, 6º e 26º. (BRASIL, 1996)

Segundo Higuchi:

A cisão de sociedade é figura nova no Direito Brasileiro, tendo surgido com a Lei nº 6.404/1976. Pouco trabalho tem sido produzido a respeito e por isso mesmo não é pacífico o entendimento entre os doutrinadores quanto à forma de se proceder à cisão.” (HIGUCHI, 2006, p. 431)

O PN CST nº 21/87 define, para efeitos fiscais, que não descaracteriza a cisão o fato de a divisão do patrimônio da pessoa jurídica resultar em composição societária diferente daquela anterior ao evento. Isto quer dizer que pode a empresa X ter os sócios A, B, C e D e esta empresa ser cindida para as empresas X e Y, tendo a primeira os sócios A e B, e a segunda ter sócios C e D.

Ao efetuar a cisão, podemos citar as seguintes vantagens:

- a) Descentralizar determinadas atividades operacionais;
- b) Redução nos custos operacionais;
- c) Redução de impostos;
- d) A nova empresa cindida poderá optar por outro regime tributário;

e) Transferência de imóvel, a empresa "A" quer vender o seu imóvel a valor de mercado para a empresa "B", o sócio da empresa "B" poderá ser sócio da empresa "A" através de uma cisão parcial e posteriormente transferir este imóvel para a empresa "B" sem que haja incidência de tributação;

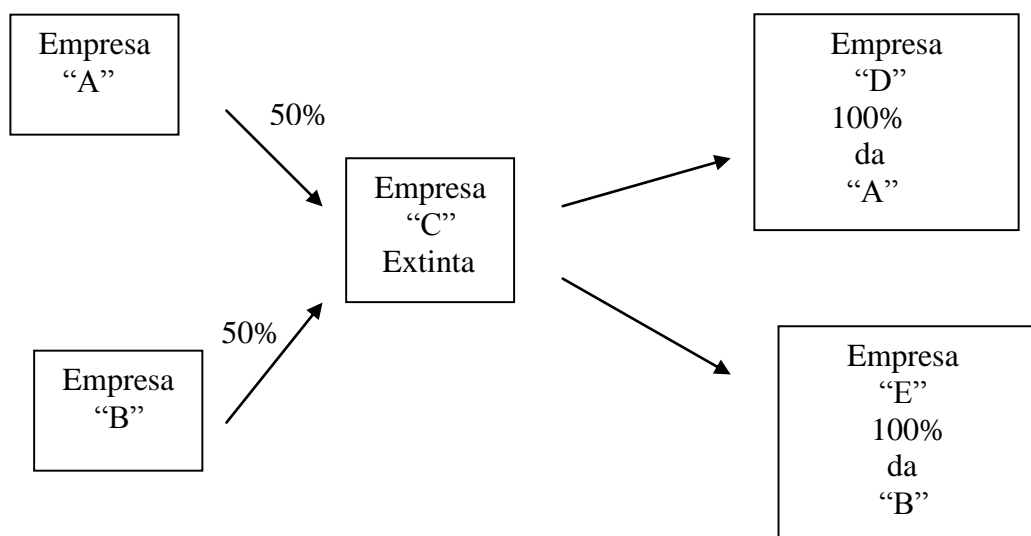
2.3.1 Cisão Total

Pode-se citar como exemplo de uma cisão total:

A empresa "A" e a empresa "B" são sócias respectivamente em 50% da empresa "C", que tem como atividade o comércio de roupas e eletrodomésticos. Resolvem de comum acordo terminar a sociedade extinguindo a empresa "C".

A empresa "A" cria a empresa "D" com 100% do seu capital e fica com a atividade da empresa "C" extinta, no ramo de comércio de roupas.

A empresa "B" cria a empresa "E" com 100% do seu capital e fica com a atividade da empresa "C" extinta, no ramo de comércio de eletrodomésticos.



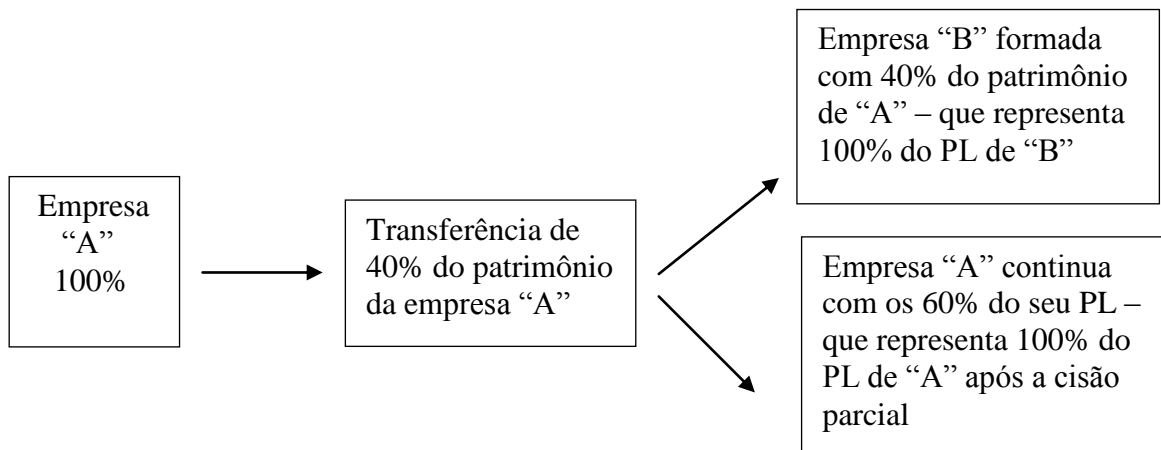
2.3.2 Cisão Parcial

A cisão parcial tem o seguinte exemplo:

A empresa "A" tem como atividade o comércio de gêneros alimentícios e agrícolas.

Devido a sua área de atuação e logística, resolve vender 40% do seu patrimônio que está vinculado ao comércio de gêneros agrícolas.

O comprador assume os 40% do patrimônio da empresa "A" e constitui a empresa "B", permanecendo a empresa "A" com o comércio de gêneros alimentícios, mas com a redução do seu patrimônio em 40%.



2.4 FUSÃO

É a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Na fusão, todas as sociedades fusionadas se extinguem para dar lugar à formação de nova sociedade com personalidade jurídica distinta das que foram extintas. Esta nova sociedade que surge assumirá todas as obrigações ativas e passivas das sociedades fusionadas.

Neste tipo de operação, ocorre a transmissão total do patrimônio da empresa bem como a extinção da empresa fusionada.

A nova sociedade será composta pelos sócios e pelo patrimônio das empresas fusionadas.

A KPMG *Corporate Finance* publicou em seu site uma pesquisa de fusões e aquisições no Brasil que demonstra o crescimento destas operações a partir de 1995 até o 2º trimestre de 2006.

Segundo Coelho:

Essas operações se realizam, normalmente, com o objetivo de alcançar a economia de escala. As empresas possuem capacitação que, unidas, podem ser otimizadas e potencializadas. Além disso, as operações permitem a eliminação de departamentos burocráticos de uma delas, concentrados os serviços na outra, e a redução do tamanho ou quantidade de estabelecimentos.” (COELHO, 2004, p.482)

Deve-se ter o cuidado ao realizar a operação de fusão para não ocorrer monopólio das atividades operacionais destas empresas, caso ocorra, o CADE fará a verificação com base na Lei 8.884/1994.

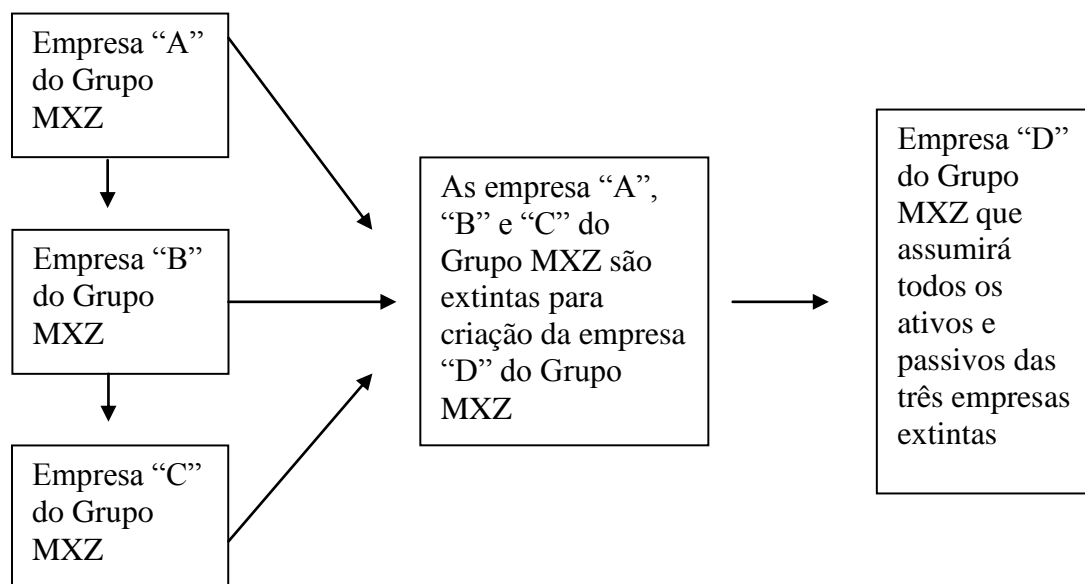
Um exemplo notório de fusão, que se submeteu à averiguação do CADE, foi o caso da AmBev, a qual é resultante da operação realizada entre a Brahma e a Antarctica.

O art. 228 da Lei 6.404/1976, diz:

Art. 228. A fusão e a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. § 1º. A assembléia geral de cada companhia, se aprovar o protocolo de fusão, deverá nomear os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades. § 2º. Apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembléia geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte. § 3º. Constituída a nova companhia, incumbirá aos primeiros administradores promover o arquivamento e a publicação dos atos da fusão. (BRASIL, 1976)

Maia (1972, p. 44) define fusão como “uma forma de união, tal como a incorporação, onde há o desaparecimento de uma ou mais pessoas jurídicas, para que surja outra, com maior dimensão e maior capacidade econômica.”

2.4.1 Exemplo de fusão



3 VALOR DE INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO

O valor dos bens a serem tomados para a realização de incorporação, fusão ou cisão perante os doutrinadores não era pacífico se pudessem ser avaliados através de

laudo técnico a preço de mercado ou se estes seriam os valores que constavam na contabilidade.

O caput do art. 21 e seus §§ da Lei 9.249/1995 definiu que os bens e direitos podem ser avaliados a valores de mercado ou pelo valor contábil.

Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado. § 1º. O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento. § 2º. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser acionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido. § 3º. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente. § 4º. A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante e ano-calendário, em seu nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. (BRASIL, 1995)

4 OBRIGAÇÕES FISCAIS NA INCORPORAÇÃO, CISÃO OU FUSÃO

As empresas que realizarem as operações de incorporação, cisão ou fusão devem observar as seguintes obrigações fiscais em decorrência da legislação vigente:

Lei 9.249/1995:Art. 21º. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado. § 1º. O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento. § 2º. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser acionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido. § 3º. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

§ 4º. A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante e ano-calendário, em seu nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. (BRASIL, 1995)

Decreto 3.000/1999: Art. 235 - A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21 e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º). § 1º. Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão. § 2º. No balanço específico de que trata o caput deste artigo, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21).

§ 3º. O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 1º e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, § 1º e 2º, § 3º). § 4º. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 2º). § 5º. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 3º). § 6º. O imposto deverá ser pago no prazo estabelecido no art. 861 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º). § 7º. A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, com observância do disposto no art. 810 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º). (BRASIL, 1999)

Lei 9.430/1996:Art. 1º. A partir ao ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. § 1º. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. § 2º. Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento. (BRASIL, 1996)

Lei 9.959/2000: Art. 5º - Aplica-se à pessoa jurídica incorporadora o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o

mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento. (BRASIL, 2000)

Podem-se citar resumidamente as seguintes obrigações:

a) Levantamento, até 30 dias antes do evento (data da ata que aprovar a deliberação), com balanço específico, no qual os bens e direitos poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado;

b) Apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro na data do evento, computando os resultados apurados até essa data;

c) Apresentação da DIPJ pela incorporada, fusionada ou cindida correspondente ao período transcorrido no ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao da data do evento;

d) Se houver Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro correspondente à letra "C", estes deverão ser recolhidos em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento;

e) Apresentação, pela incorporadora, da DIPJ tendo por base balanço específico também levantado até 30 dias antes do evento, obedecendo a entrega da DIPJ e do pagamento conforme letras "C" e "D";

f) Se ainda não foi entregue a DIPJ relativa ao ano-calendário anterior, esta deverá obedecer ao mesmo prazo da letra "C", como antecipação automática do prazo. Se houver pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, estes obedecerão aos prazos previstos pela legislação na data original;

g) Quanto ao IPI, Cofins e Pis, estes obedecerão aos prazos originalmente previstos;

h) Baixa da empresa extinta por incorporação, fusão ou cisão total na Junta Comercial e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ);

i) Apresentação das declarações (DCTF, DIRF, DACON, DIMOB), observados os prazos específicos de cada um.

5 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

O art. 514 do Decreto 3.000/1999 diz:

Art. 514 - A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33). Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único). (BRASIL, 1999)

É claro que ao se realizar uma incorporação, fusão ou cisão, a empresa que está sucedendo não poderá compensar os prejuízos fiscais destas.

Quando ocorrer uma cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos fiscais na proporção da parcela remanescente do patrimônio líquido.

O caput do art. 514 do decreto nº 3.000/1999 expressamente diz que a sucessora não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, mas não proíbe que a empresa sucessora deficitária incorpore uma empresa superavitária, não ocasionando impedimento à incorporadora quanto à manutenção do direito de compensar seus próprios prejuízos, desde que a incorporadora não assuma a personalidade jurídica e o endereço da pessoa jurídica incorporada.

Isto quer dizer que os lucros da incorporada, a partir da incorporação, passam a abater os prejuízos da incorporadora.

O 1º Conselho de Contribuinte, através do Acórdão nº 103-21047/2002, decidiu:

a incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. (BRASIL, 2002)

Ao realizar esta operação, o Contribuinte deve observar todos os requisitos legais através do planejamento tributário que não desvirtue da operação de elisão fiscal para evasão fiscal.

O § único do art. 116 da Lei 5.172/1966 – CTN – diz:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. (BRASIL, 1966.)

Tais procedimentos devem ser observados com a máxima atenção para que não haja desconsideração dos atos ou negócios jurídicos.

CONCLUSÃO

Ao se tomar a decisão de promover a operação de reorganização societária, seja através de transformação, incorporação, cisão ou fusão, deve-se observar a legislação societária e fiscal para que não haja desconsideração do ato ou negócio jurídico.

Todavia, o que se observa é que ao realizar estas operações, todas estão direcionadas para o fim específico econômico, que pode ser redução de seus custos operacionais ou diminuição da carga tributária.

Nessas operações, pode-se afirmar que cada vez mais os grandes grupos econômicos tomam conta de determinadas atividades produtivas, concentrando o poder da economia.

Porém, de outro lado, existem as operações de fusões por empresas que estão necessitando de ingresso de receitas através de acionistas minoritários para fortalecer o seu caixa a fim de se readequarem ao cenário econômico.

Estas mesmas empresas que procuram no mercado estes acionistas minoritários e que lhes ofertam vantagens a fim de captar estes recursos, quando chega o momento

de lhes pagar dividendos, criam situações ou operações que reduzem o percentual a ser distribuído.

Utilizar a reorganização societária como planejamento tributário é um procedimento correto e lícito, desde que seja realizado dentro das normas legais.

A organização jurídica, ao proceder tais operações, é evidente que está procurando obter um resultado positivo de determinada operação, seja ela ligada diretamente ao custo de sua operação ou à redução de sua carga tributária.

Com intuito de sobrevivência devido à acirrada disputa no mercado, é fundamental que as empresas procurem se adequar às realidades impostas diariamente no âmbito econômico-financeiro.

Desta forma, ao efetivar a reorganização societária seja ela através da transformação, incorporação, cisão ou fusão, o resultado de qualquer uma destas operações resultará em benefícios tributários para a empresa.

A simples transformação de uma sociedade empresária para uma sociedade anônima permitirá que a partir da data do evento a nova razão jurídica poderá optar pela troca do sistema tributário do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro na forma de lucro real para presumido ou vice-versa.

Portanto, pode-se afirmar que é ético o planejamento tributário dentro dos limites da legislação, aproveitando todos os métodos cabíveis para se beneficiar seja na redução tributária ou na parte operacional produtiva, contribuindo assim com o crescimento da economia do País.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26 mar. 1999.

BRASIL. Ementa do Acórdão do 1° Conselho de Contribuintes 101-77.837/88. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 30 ago. 1988.

BRASIL. Lei n° 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. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 17 dez. 1976.

BRASIL. Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 30 dez. 1996.

BRASIL. Lei n° 9.959, de 27 de janeiro 2000. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 28 jan. 2000.

BRASIL. Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 11 jan. 2002.

COELHO, F. U. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2004.

FABRETTI, L. C. **Incorporação, fusão e outros eventos societários**. São Paulo: Atlas, 2001.

HIGUCHI, H. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: IR Publicações, 2006.

KPMG. **Corporate finance**. Disponível em: <www.kpmg.com.br>. Acesso em: 26 jan. 2009.

MAIA, J. M. **Fusão e incorporação de empresas**. São Paulo: Bushatsky, 1972.

MARINS, J. **Elisão tributária e sua regularização**. São Paulo: Dialética, 2002.

MIRANDA, P. **Tratado de direito privado**. São Paulo: RT, 1983.

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de. **Contabilidade avançada**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, J. L.; SCHIMIDT, P. **Contabilidade societária**: atualizada pela Lei nº 10.303/01. São Paulo: Atlas, 2002.

YOUNG, L. H. B. **Planejamento tributário**. Curitiba: Juruá, 2005.