

“CISÃO DE EMPRESAS: ASPECTOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS “

Autor: Mário Shingaki
Pós-Graduando em Ciências Contábeis pela FEA/USP

INTRODUÇÃO

A competitividade atual nos mercados, seja a nível nacional ou internacional, vem demandando alta qualificação na gestão de um empreendimento.

Os recursos financeiros de uma entidade, responsáveis pela aquisição de recursos humanos, materiais e tecnológicos, indispensáveis ao exercício de atividades econômicas, têm sido foco de atenção junto aos gestores quanto a sua adequada utilização e controle.

Especificamente no cenário brasileiro, a elevada instabilidade econômica, agravada ainda pela carga tributária existente atualmente, vem aumentar aquela preocupação.

Os atos e fatos administrativos ocorrem ininterruptamente e trazem impacto na situação patrimonial das empresas, acarretando muitas vezes um ônus financeiro decorrente de tributos.

A contabilidade como um sistema de informações tem inegavelmente seus méritos na apuração ou mensuração dos resultados das atividades exercidas numa organização, diante das decisões de seus dirigentes.

Por outro lado as autoridades fiscais são também um importante usuário da Contabilidade, pois através da aceitabilidade de vários conceitos e a utilização de informações produzida por aquele sistema, torna-se aptos a exercerem uma das suas funções que é a arrecadação de impostos.

Diante deste contexto, resumimos nosso ensaio sobre os aspectos contábeis e tributários de uma das formas de reorganização societária, a cisão de empresas.

JUSTIFICATIVA DO TEMA

Nossa decisão em desenvolver uma pesquisa na área contábil tributário foi sustentada pelos seguintes motivos:

1. Há escassa bibliografia sobre o tema, comprovado por GERMANO¹ apenas 3,8% das 105 teses pesquisadas junto a nossa Faculdade versaram sobre assuntos de contabilidade tributária e 0% sobre cisão de empresas. Estendemos tal levantamento até o início de 1992, constatando praticamente as mesmas estatísticas:
2. A Cisão de Sociedades é figura mais recente no Direito Brasileiro, tendo surgido com a Lei 6.404/76 e poucos trabalhos tem sido publicados, ao contrário das fusões e incorporações de empresas;
3. Estudo elaborado por uma das maiores empresas mundiais de consultoria demonstra que o Brasil tem ainda uma das mais altas cargas tributárias, superando países do Primeiro Mundo e mesmo outros com o nível aproximado de desenvolvimento econômico, como o México e a Argentina.

CENÁRIO DA PESQUISA

Para o desenvolvimento de nosso estudo, definiu-se o seguinte cenário:

¹ GERMANO, Carmen de Faria Granja – Retrospectiva das Teses de Contabilidade até 1988 –FEA/USP, 1988

- a. A Cisão será pesquisada como uma operação aplicável a qualquer tipo de sociedade,
- b. O aspecto tributário da Cisão enfocará prioritariamente o imposto de renda das empresas jurídicas, tributadas pelo lucro real;
- c. A legislação tributária a ser considerada será na medida do possível, a mais atualizada.

Além disso, assumimos a premissa de que o processo de cisão é uma realidade brasileira, tendo distintos objetivos para a sua realização, tais como:

- proporcionar maior desenvolvimento a determinados setores econômicos;
- admitir novos sócios em um empreendimento específico;
- resolver um litígio entre os sócios de uma empresa;
- diminuir custos de uma estrutura administrativa ou operacional superdimensionada .

IMPORTÂNCIA DOS PRECEITOS CONTÁBEIS

A contabilidade é um sistema de informações destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica para a tomada de decisão

Dentre os usuários da Contabilidade, destacam-se dois específicos para o nosso ensaio: o gestor e o governo.

O gestor é o tomador de decisões na entidade e necessita não só de um quadro estático da situação patrimonial de sua empresa, como também do poder preditivo que a informação contábil possa ter sobre tendências futuras. O governo por sua vez tem interesse na informação do lucro tributável e conseqüentemente nos recursos a serem arrecadados.

Todos os usuários da contabilidade necessitam conhecer quais foram os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, a fim de poderem maximizar a sua utilização.

A partir do entendimento dos conceitos contábeis praticados, a utilização das informações contábeis por parte do usuário torna-se mais proveitosa.

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade, bem como outras regras aceitas por toda a classe contábil, tais como mecanismos de correção monetária ou reavaliação de ativos, nem sempre são também aceitas pelas autoridades fiscais isso não significa que o governo abandone todo o acervo de conceitos e normas contábeis; porém, como será visto posteriormente, o Fisco tem seus preceitos próprios para cumprir sua função de arrecadação de impostos.

CONCEITUAÇÃO DA CISÃO

O artigo 229 da Lei das Sociedades por Ações define a Cisão da seguinte forma:

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

Em outras palavras, a cisão é a divisão do patrimônio de uma sociedade em duas ou mais partes, para a constituição de nova ou novas sociedades, ou ainda para integrar patrimônio de sociedade já existente.

A sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionadas no ato da cisão.

Tal regra societária, no entanto, não é válida para fins tributários; respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica todas as sociedades envolvidas.

Assim, a responsabilidade da sociedade cindida sobre os débitos existentes (tributários) até a data do evento ou que venham a ser apurados posteriormente em relação ao período até a data da cisão é solidária sobre o total do débito e não proporcional ao patrimônio vertido.

NATUREZA CONTÁBIL DA CISÃO

Algumas análises da cisão diante da estrutura conceitual básica da contabilidade, especificamente quanto aos postulados da entidade e continuidade são expostos a seguir.

A primeira característica do Postulado da Entidade é o esforço que a contabilidade faz em manter registros de cada unidade econômica separadamente. A entidade é vista como um conjunto de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade como meio ou fim. Os sócios para cuja entidade estamos mantendo os registros contábeis não se confundem com a entidade.

Na cisão, seja ela total ou parcial, a contabilidade dará o devido tratamento em separar o que se pertence á(s) entidade(s) dos interesses residuais dos donos do capital.

A outra característica da Entidade é considerar uma pessoa física, uma sociedade limitada, uma grande companhia aberta, um conglomerado de empresas ou mesmo uma divisão específica de uma sociedade como sendo uma entidade contábil.

Quaisquer dessas dimensões, desde que exerçam determinada atividade econômica justificam à contabilidade preparar informações sobre suas respectivas receitas e despesas, investimentos e retornos e evolução patrimonial.

Assim no processo de cisão, o Postulado da Entidade possibilita o modo de elaborar a escrituração e as conseqüentes demonstrações contábeis das empresas envolvidas, conforme a necessidade dos diferentes usuários.

Quanto ao aspecto da continuidade, a análise em decorrência da cisão é mais complexa

Para a contabilidade, a capacidade de a empresa produzir riqueza e gerar valor continuamente só é interrompido quando fortes e decisivas evidências surjam em contrário e esgota-se sua missão.

A cisão dentro dessa linha caracteriza-se em primeira instância como um processo de descontinuidade do empreendimento, apesar de que seus motivos sejam na maioria das vezes, distantes da evidência de grandes e persistentes prejuízos.

Na cisão total, com a extinção da entidade cindida, afeta-se a continuidade de maneira mais transparente, a exemplo de uma empresa que encerra suas atividades.

Por outro lado, na divisão parcial do patrimônio de uma sociedade, onde esta ainda sobrevive, a abordagem da continuidade tem outras implicações.

A priori, a entidade cindida parcialmente continua em movimento ("Goin Concern"). Todavia, em muitos processos de cisão parcial há modificações significativas nas características do empreendimento inicial, tais como alteração nas atividades operacionais".

Assim, a continuidade na cisão está comprometida com a manutenção da entidade sacrificar seus ativos, produzir bens e serviços e satisfazer as necessidades do mercado, não se limitando tal postulado a mera sobrevivência.

AValiação Patrimonial para a Cisão

A Lei Societária permitiu a utilização de valores contábeis, de mercado ou por outro critério, na avaliação patrimonial para fins de cisão.

A Lei especificou a avaliação obrigatória a mercado para os casos de incorporação e fusão, outras modalidades de reorganização societária, não mencionado porém, sobre a cisão (art: 264).

Além disso, aos peritos é solicitada a indicação de critério de avaliação, facultando-lhes a escolha do critério julgado mais conveniente às partes envolvidas, incluindo o critério contábil, o de mercado e outros (art. 8º).

Essas conclusões foram abordadas por MARAFON²

CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NA CISÃO

Uma empresa está sujeita às normas fiscais impostas pelo governo e que nem sempre caminham juntos quanto ao critério ou procedimento a ser seguido.

A contabilidade tem sido influenciada pelos limites fiscais especialmente os referentes à legislação do imposto de renda.

A partir da própria legislação societária, definiu-se que a escrituração de uma empresa será feita conforme a mesma Lei das S/A e os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Quando houver exigências tributárias as quais modifiquem um determinado tratamento contábil serão adotados registros extracontábeis para atender o Fisco.

O lucro tributável, chamado pela legislação de lucro real, dificilmente coincide com o lucro líquido contábil, pois as normas fiscais restringem as deduções de determinadas despesas contabilizadas e excluem da tributação determinados tipos de rendimentos que foram incluídos nos resultados contábeis.

À operação de cisão acarreta o fato gerador do imposto de renda, devendo as sociedades cindidas levantar balanço e demonstração de resultados e determinar o lucro real, sendo de sua responsabilidade o recolhimento de tributo apurado. Portanto, o imposto devido é de responsabilidade das sociedades cindidas e deverá ser pago até o décimo dia subsequente ao da ocorrência do evento.

Quando houver reserva de reavaliação em uma empresa objeto de cisão, não há realização (ou tributação). Assim, as reservas de reavaliação transferidas terão na sociedade cindida e nas resultantes da cisão, o mesmo tratamento tributário que teriam na sociedade antes da cisão. A reserva de reavaliação deverá acompanhar o bem reavaliado, isto é, se o bem foi para a empresa B, a reserva também deverá ir para a mesma empresa.

No caso dos prejuízos fiscais, a legislação tributária definiu claramente seu tratamento diante da cisão.

A pessoa jurídica sucessora por cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. Isto significa que a beneficiária da cisão não poderá compensar prejuízos da sociedade cindida relativos a períodos-base anteriores, nem o apurado por ocasião da cisão.

No entanto, no caso da cisão parcial, a pessoa jurídica poderá manter e compensar seus próprios prejuízos proporcionalmente à parcela remanescente de seu patrimônio líquido (Decreto-Lei 2.341/87).

Quanto ao lucro inflacionário, saldo credor da conta de correção monetária ajustada pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período base - a pessoa jurídica cindida deverá considerá-lo integralmente realizado (tributado) no caso de cisão total.

Na cisão parcial, a realização do lucro inflacionário será proporcional à parcela dos ativos sujeitos à correção monetária que tiver sido vertida (Lei 8. 541/92).

Neste caso, a pessoa jurídica cindida deverá efetuar dois cálculos de lucro inflacionário realizado por ocasião do encerramento do balanço da cisão. Em primeiro lugar fará o cálculo de lucro inflacionário com base no ativo sujeito à correção monetária realizado no período-base. O segundo cálculo será feito com base no ativo

² MARAFON, Plínio José – Disciplina Tributária da Cisão – Resenha Tributária, SP, 1981.

sujeito à correção monetária vertido para a empresa resultante da cisão, cujo percentual será aplicado sobre o saldo remanescente do lucro inflacionário acumulado.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Define-se o planejamento tributário como sendo um processo de escolha de alternativas de ações ou omissões lícitas, portanto não simuladas e sempre anteriores a ocorrência dos fatos geradores dos tributos, que objetivem direta ou indiretamente a redução deste ônus.

Há algum tempo as autoridades fiscais relutaram em aceitar o planejamento fiscal como um direito do contribuinte de forma legítima. Porém, reiteradas decisões de nossos tribunais confirmaram a licitude de tais procedimentos, desde que o planejamento seja efetuado dentro da legalidade.

Portanto o conceito básico de planejamento tributário é a atividade de estudar continuamente a legislação e decidir pela adoção de medidas que propiciam a praticar ou abster-se de atos visando a anular, reduzir ou postergar o pagamento dos impostos.

ESTUDO DE CASO

Ilustramos a seguir um caso prático de cisão de empresas, onde são tratados alguns aspectos contábeis, tributários e de planejamento fiscal.

Situação:

- Em março/93 a empresa "A" Decidiu fazer uma cisão total por razões estratégicas.
- Apresentava um valor elevado de lucro inflacionário acumulado, o que representaria tributação total por ocasião da cisão. Não havia outros resultados tributáveis.
- A posição fiscal em 28/02/93

Prejuízo fiscal a compensar	CR\$ 2.000,00
Lucro inflacionário acumulado (saldo em 31/12/92)	CR\$ 9.000,00

BALANÇOS ANTES DA CISÃO SOCIEDADE "A"

ATIVO		PASSIVO	
Circulante	CR\$ 500,00	Circulante	CR\$ 5.500,00
Imobilizado	CR\$ 15.000,00	Patrimônio Líquido	
	CR\$ 15.500,00	Capital de Reservas	CR\$ 10.000,00
			CR\$ 15.500,00

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

1)	DÉBITO: Sociedade "B"	- Conta Cisão	CR\$ 15.500,00
	CRÉDITO: Circulante		CR\$ 500,00
	CRÉDITO: Imobilizado		CR\$ 15.000,00

2)	DÉBITO: Passivo Circulante		CR\$ 500,00
	DÉBITO: Capital e Reservas		CR\$ 10.000,00
	CRÉDITO: Sociedade "B"	- Conta Cisão	CR\$ 15.500,00

Por se tratar de cisão total, a sociedade "A", após a cisão deixa de existir, sendo seus ativos transferidos integralmente para a sociedade "B".

ASPÉCTOS TRIBUTÁRIOS

1º Alternativa: Tributação normal do lucro inflacionário.

1) realização em fevereiro/93 do lucro inflacionário acumulado até o limite dos prejuízos compensáveis.

Realização do lucro inflacionário	CR\$ 2.000,00
Compensação Prejuízo Fiscal	<u>CR\$(2.000,00)</u>
	0

2) Tributação do lucro inflacionário total remanescente por ocasião da cisão.

Realização 100% =	CR\$7.000,00 x 25% =	CR\$ 1.750,00 de I.R
-------------------	----------------------	----------------------

2º Alternativa: Tributação do lucro inflacionário através de alíquota incentivada.

1) Realização em fevereiro/93 do lucro inflacionário acumulado até o limite dos prejuízos compensáveis.

Realização do lucro inflacionário	CR\$ 2.000,00
Compensação Prejuízo Fiscal	<u>CR\$(2.000,00)</u>
	0

2) Pagamento do imposto de Renda sobre o saldo de lucro inflacionário remanescente, espontaneamente, em cota única com alíquota incentivada de 5% (Lei 8.541/92, art.31)

Lucro inflacionário saldo =	Cr\$ 7.000,00 x 5% =	CR\$ 350,00 de I.R
-----------------------------	----------------------	--------------------

Tal opção deve ser feita antes da data da cisão. Na data da cisão não será apurado imposto de renda, uma vez que esgotou-se previamente o saldo do lucro inflacionário.

Carga tributária entre as 2 alternativas

	1a. ALTERNATIVA	2a.ALTERNATIVA
IRPJ	CR\$ 1.750,00	CR\$ 350,00

A 2a. alternativa feita através de planejamento tributário, aproveitou-se as próprias regras fiscais do

governo para se obter uma redução substancial no ônus tributário.

Caso não ocorresse a decisão de se efetuar uma cisão, o pagamento do I.R. sobre o lucro inflacionário com alíquota incentivada não seria interessante, pois representaria uma antecipação de tributo aos cofres públicos.

Elucidamos apenas o direito do contribuinte em escolher alternativas menos onerosas, desde que lícitas.

Se a cisão é uma saída para a solução de determinadas situações de uma empresa, não há dúvida de que dependendo da escolha de opções que os gestores venham a decidir se haverá maior ou menor incidência de impostos.

CONCLUSÃO

A cisão de empresas tem sido praticada por distintos motivos, seja para diminuir os custos, seja para solucionar uma pendência entre os proprietários de um empreendimento, dentre outros.

Essa divisão de uma entidade, configura também como um ato ou fato administrativo, cujo impacto é sem dúvida junto à situação patrimonial das sociedades envolvidas.

Em qualquer ambiente empresarial, especialmente no Brasil onde a carga tributária é complexa e bastante elevada torna-se relevante considerá-la como fator decisivo na competitividade dos mercados e na própria sobrevivência de uma empresa.

Diante da complexa legislação brasileira cabe sem dúvida ao gestor de uma empresa considerá-la, uma vez que conforme a estratégia utilizada para operacionalizar uma cisão, haverá um maior ônus tributário.

Dentro desse enfoque, conceituou-se como planejamento tributário, a atitude de adotar medidas legais que propiciam praticar ou abster-se de atos visando eliminar, minimizar ou postergar o pagamento de tributos.

Concluimos ser possível tornar o processo de cisão menos oneroso a empresa, destacadamente quanto ao imposto de renda é legítimo e possível para o contribuinte optar pela melhor forma jurídica, contábil e fiscal de se proceder, para obter determinado objetivo com o menor ônus tributário, tendo em vista a legislação vigente.