

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ASPECTOS SOCIETÁRIOS E TRIBUTÁRIOS DOS  
PROCESSOS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E  
SEUS REFLEXOS CONTÁBEIS**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO**

**Aline Rossato Quatrin  
Carina Cadaval dos Santos**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2008**

**ASPECTOS SOCIETÁRIOS E TRIBUTÁRIOS DOS  
PROCESSOS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E SEUS  
REFLEXOS CONTÁBEIS**

**por**

**Aline Rossato Quatrin  
Carina Cadaval dos Santos**

Trabalho apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis.**

**Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Otilia Denise Jesus Ribeiro**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2008**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

A comissão organizadora, abaixo assinada,  
aprova o Trabalho de Conclusão

**ASPECTOS SOCIETÁRIOS E TRIBUTÁRIOS DOS PROCESSOS DE  
REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E SEUS REFLEXOS CONTÁBEIS**

elaborado por  
**Aline Rossato Quatrin  
Carina Cadaval dos Santos**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**COMISSÃO ORGANIZADORA:**

---

**Profª. Otilia Denise Jesus Ribeiro  
(Presidente/Orientadora)**

---

**Profº. Antônio Resck Filho**

---

**Profº. Joaquim Dornelles**

**Santa Maria, julho de 2008.**

## AGRADECIMENTOS

À nossa família, que soube entender nossa ausência e nos apoiar em todas as nossas decisões. A eles, que sempre estiveram torcendo por nós.. e a quem sabemos que podemos recorrer. Nossa base, nosso tudo!

À Prof<sup>a</sup>. Otília Denise Jesus Ribeiro, que com seu amor a contabilidade soube nos motivar e orientar para a conclusão deste trabalho.

Aos professores e funcionários do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria sempre dispostos a nos ensinar e ajudar em tudo o que precisamos.

Aos nossos colegas, com os quais dividimos alegrias e decepções, e que agora deixarão de ser colegas, para se tornar para sempre nossos amigos.

Aos amigos, que muitas vezes tivemos que privar de momentos de confraternização, mas sabem que nunca foram esquecidos.

Indiscutivelmente, agradecemos a Deus por nos proporcionar concluir mais esta etapa de nossas vidas, que se consuma com este trabalho.

## **RESUMO**

Trabalho de Conclusão  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Universidade Federal de Santa Maria

### **ASPECTOS SOCIETÁRIOS E TRIBUTÁRIOS DOS PROCESSOS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E SEUS REFLEXOS CONTÁBEIS**

**AUTORAS: ALINE ROSSATO QUATRIN**

**CARINA CADAVAL DOS SANTOS**

**ORIENTADORA: OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO**

**Data e Local da Defesa: Santa Maria, 16 JULHO de 2008.**

As reorganizações societárias, no atual estágio da economia mundial, apresentam-se como uma estratégia para auxiliar as empresas a manterem-se competitivas no mercado. A fim de proporcionar conhecimento a cerca do assunto, que envolve os processos de incorporação, fusão, cisão e transformação, o trabalho evidencia os aspectos legais e societários, fiscais e tributários, demonstrando os reflexos contábeis trazidos por estas operações. Devido à importância da temática, objetivo do estudo, propõe-se uma descrição dos procedimentos cabíveis a cada caso, que proporcionará aos profissionais envolvidos nos processos de reorganização societária, informações relevantes, bem como a documentação exigida pela legislação e pelos órgãos competentes, para a realização do registro e arquivamento dos atos relativos aos processos.

Palavras-chave: reorganização societária; procedimentos; legislação

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	10
<b>2.1 Reorganização societária</b> .....	12
2.1.1 Processo de incorporação .....	16
2.1.2 Processo de fusão .....	16
2.1.3 Processo de cisão .....	17
2.1.4 Processo de transformação .....	18
<b>2.2 Aspectos comuns aplicados aos institutos de incorporação, fusão e cisão</b> .....	18
2.2.1 Aspectos legais e societários .....	18
2.2.1.1 Competência e processo .....	18
2.2.1.2 Protocolo e justificação .....	19
2.2.1.3 Formação do capital .....	20
2.2.1.4 Direito dos debenturistas .....	21
2.2.1.5 Direito dos sócios e acionistas .....	21
2.2.1.6 Direito dos credores .....	22
2.2.1.7 Averbação da sucessão .....	22
2.2.2 Aspectos fiscais e tributários .....	22
2.2.2.1 Responsabilidade tributária dos sucessores .....	23
2.2.2.2 Balanço patrimonial .....	23
2.2.2.3 Declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica .....	24
2.2.2.4 Declaração do imposto de renda retido na fonte .....	25
2.2.2.5 Declaração de débitos e créditos tributários federais .....	26
2.2.2.6 Demonstrativo de apuração das contribuições sociais .....	27
2.2.2.7 Pagamento de impostos .....	28
2.2.2.8 Compensação de prejuízos fiscais .....	28
2.2.2.9 Reservas de reavaliação .....	29
2.2.2.10 Participação extinta em fusão, cisão e incorporação .....	30
2.2.2.11 Tratamento tributário do ágio ou deságio .....	30
2.2.3 Aspectos contábeis .....	32
<b>2.3 Aspectos específicos aplicados aos institutos de incorporação, fusão e cisão</b> .....	32
2.3.1 Aspectos legais .....	32
2.3.1.1 Processo de incorporação .....	32

2.3.1.2	Processo de fusão .....	33
2.3.1.3	Processo de cisão .....	34
2.3.2	Aspectos contábeis .....	35
2.3.2.1	Processo de incorporação .....	36
2.3.2.2	Processo de fusão .....	38
2.3.2.3	Processo de cisão .....	40
<b>2.4</b>	<b>Processo de transformação</b> .....	<b>41</b>
2.4.1	Aspectos legais e societários .....	42
2.4.2	Aspectos fiscais e tributários .....	42
2.4.3	Aspectos contábeis .....	42
<b>2.5</b>	<b>Aspectos trabalhistas</b> .....	<b>43</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	<b>46</b>
<b>4</b>	<b>RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	<b>48</b>
<b>4.1</b>	<b>Processo de incorporação</b> .....	<b>48</b>
<b>4.2</b>	<b>Processo de fusão</b> .....	<b>51</b>
<b>4.3</b>	<b>Processo de cisão</b> .....	<b>54</b>
4.3.1	Cisão total para sociedades existentes .....	54
4.3.2	Cisão total para constituição de novas sociedades .....	57
4.3.3	Cisão parcial para sociedades existentes .....	58
4.3.4	Cisão parcial para constituição de novas sociedades .....	59
<b>4.4</b>	<b>Processo de transformação</b> .....	<b>60</b>
<b>4.5</b>	<b>Documentação formalmente exigida</b> .....	<b>61</b>
4.5.1	Constituição de sociedade limitada .....	61
4.5.2	Constituição de sociedade anônima .....	63
4.5.2.1	Subscrição pública em assembléia geral .....	65
4.5.2.2	Subscrição particular .....	69
4.5.3	Alteração contratual na sociedade limitada .....	71
4.5.4	Reforma estatutária na sociedade anônima .....	74
4.5.5	Extinção da sociedade limitada .....	76
4.5.6	Extinção da sociedade anônima .....	80
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>84</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>86</b>
	<b>ANEXOS</b> .....	<b>90</b>

ANEXO A – Modelo de ata de assembléia geral extraordinária de incorporação de companhias.....	91
ANEXO B – Modelo de alteração contratual na sociedade incorporadora.....	92
ANEXO C – Modelo de alteração contratual da sociedade incorporada.....	94
ANEXO D – Modelo de ata de assembléia geral extraordinária da empresa fusionada .....	95
ANEXO E – Modelo de alteração contratual da sociedade fusionada.....	96
ANEXO F – Modelo de ata de assembléia geral extraordinária de aprovação do laudo de avaliação e constituição de nova sociedade resultante da fusão.....	97
ANEXO G – Modelo de ata de assembléia geral extraordinária da empresa cindida.....	99
ANEXO H – Modelo de alteração contratual da sociedade cindida.....	100
ANEXO I – Modelo de ata de transformação de tipo jurídico – de sociedade limitada para sociedade anônima.....	101
ANEXO J – Modelo de ata de transformação de tipo jurídico – de sociedade anônima para sociedade limitada.....	102



# 1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas o mundo vem passando por um fenômeno denominado globalização, que provocou inúmeras mudanças no comportamento das empresas. Essas mudanças ocorreram, principalmente, em decorrência do crescimento da competitividade do mercado, obrigando as empresas a buscarem estratégias para sua sobrevivência.

Na intenção de manterem-se no mercado, as empresas buscam otimizar sua produção, aumentando assim seus lucros. Uma das estratégias adotadas é a concentração de empresas e as reestruturações societárias como a incorporação, a fusão, a cisão e a transformação, as quais constituem formas de promover alterações empresariais, que visam a concentração do poder econômico, a economia de escala, novos mercados, a possibilidade de alcançar benefícios tributários, a internacionalização dos negócios, entre outros.

Ao realizar as operações de incorporação, fusão, cisão e transformação, percebe-se a grande complexidade das ações e os altos valores envolvidos nesses processos, trazendo oportunidades de ganhos de capital bem como a inserção em novos mercados, se tornando também, uma ferramenta que possibilita a realização do planejamento tributário, o qual vem sendo muito utilizado pelas empresas na busca de baixar os custos operacionais e agilizar o processo operacional.

Devido à relevância do assunto, faz-se necessário que os profissionais que exercem trabalhos nesta área, tais como advogados e contadores, especializem-se nessas transações, já que este é um mercado de trabalho em ascensão, e que as empresas envolvidas nesses processos necessitam de assessoramento técnico de qualidade.

Dessa forma, a possibilidade das sociedades empresárias se reorganizarem por meio de processos de incorporação, fusão, cisão ou transformação, passou a ser uma alternativa de muita procura para as empresas se adaptarem ao mercado competitivo. Nesse sentido, identifica-se os aspectos legais e societários, fiscais e tributários, bem como suas implicações contábeis envolvidas nos processos de incorporação, fusão, cisão e transformação

Para responder ao presente questionamento este trabalho tem como objetivo o desenvolvimento de um estudo sobre reorganização societária, de forma a analisar os aspectos societários, contábeis, fiscais e tributários envolvidos nos processos de incorporação, fusão, cisão e transformação, buscando a identificação dos procedimentos cabíveis em cada operação.

Para o atendimento dos objetivos propostos, o trabalho será desenvolvido por meio de uma pesquisa bibliográfica, que tem como base a legislação pertinente, obras já publicadas e as exigências dos órgãos competentes.

O presente trabalho está estruturado da seguinte forma: introdução, desenvolvimento e conclusão. Na introdução, procura-se demonstrar o tema, de maneira a justificar sua escolha, o problema e os objetivos neste estudo. O desenvolvimento é subdividido em três capítulos, no primeiro, revisão bibliográfica, são apresentadas as bases conceituais do tema estudado; no segundo capítulo, metodologia, que procura trazer os métodos que serão utilizados para atingir os objetivos do estudo; no terceiro capítulo, resultados e discussão, são descritos os procedimentos utilizados para a realização dos processos de reorganizações societárias, em cada operação. Concluindo o trabalho, são trazidas as considerações finais acerca do estudo realizado.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A revisão bibliográfica deste estudo foi realizada de maneira a fundamentar teoricamente os objetivos propostos, buscando reunir os aspectos mais relevantes relacionados aos processos de reorganização societária.

Inicialmente, conceitua-se sociedade e seus tipos, pois esta constitui o objeto desses processos. Posteriormente, situa-se historicamente os processos de reorganização societária, evidenciando os principais motivos que os acarretam, e conceituando cada um, sendo eles, incorporação, fusão, cisão e transformação. Após, apresenta-se os principais aspectos envolvidos, estruturados de forma a demonstrar os aspectos comuns e específicos relacionados aos processos de incorporação, fusão e cisão, dividindo-se os comuns em aspectos legais e societários e em aspectos fiscais e tributários; e os específicos em aspectos legais e contábeis. Em um capítulo a parte é trazido o processo de transformação, em virtude de este apresentar aspectos próprios, segmentados em legais e societários, fiscais e tributários e contábeis. Finalmente, são apresentados os aspectos trabalhistas envolvidos nos processos de reorganização societária elencados no decorrer do trabalho.

Como constitui o objeto dos processos de reorganização societária, sociedade, conforme afirma o art. 981 do Código Civil, instituído pela Lei 10.406 de 2002, é aquela onde é celebrado um contrato de sociedade, em que as pessoas reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados, sendo que, essa atividade, conforme seu parágrafo único, pode-se restringir à realização de um ou mais negócios, desde que determinados no contrato.

As sociedades podem ser classificadas de duas formas, segundo o art. 982 do Código Civil: empresária, aquela que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro; e, simples, as demais. Porém, independentemente de seu objeto, de acordo com o parágrafo único do mesmo artigo, a sociedade por ações é considerada empresária; e a cooperativa, simples.

Consoante ao art. 983 da Lei 10.406/2008, a sociedade empresária deve se constituir segundo tais tipos: sociedade em nome coletivo; sociedade em comandita simples; sociedade limitada, sociedade anônima ou companhia; e, sociedade em comandita por ações; já a sociedade simples pode constituir-se em conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias. Contudo, pode-se observar que a sociedade simples não pode constituir-se em conformidade com todos os tipos listados, visto que, as

sociedades por ações (sociedade anônima e sociedade em comandita por ações) só podem ser empresárias, excluindo-se, portanto, esse dois tipos.

Para Cozza (2002), qualquer sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição de seus atos constitutivos no Registro que lhe for próprio, ou seja, as sociedades empresariais são inscritas no Registro Público de Empresas Mercantis e as sociedades simples se inscrevem no Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Dessa forma a sociedade não personificada é aquela que não tem personalidade jurídica, o que pode advir da não-inscrição da sociedade no Registro competente, que o Código denomina de sociedade em comum, ou ser decorrente de seu tipo jurídico, tendo-se como único exemplo para essa última hipótese a sociedade em conta de participação.

As sociedades que possuem personalidade jurídica são denominadas de sociedades personificadas e são reguladas pelo Subtítulo II do Título II da Lei 10.406 de 2002. Estas seriam as sociedades simples e empresárias, sendo que dentre as sociedades empresárias, com exceção das sociedades por ações que são reguladas pela Lei 6.404 de 1976, todos os outros tipos jurídicos são regulados subsidiariamente pelas disposições relativas à sociedade simples.

Neste trabalho serão abordados apenas os tipos societários da sociedade limitada e da sociedade anônima. Nas sociedades limitadas, de acordo com o que dispõe o art. 1.052 do Código Civil, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social, o qual segundo o art. 1.055 da mesma lei, divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio. Consoante aos parágrafos 1º e 2º do referido artigo, todos os sócios respondem solidariamente, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade pela exata estimação de bens conferidos ao capital social; e é vedada contribuição que consista em prestação de serviços.

Conforme afirmado anteriormente esse tipo jurídico é regulado também pelas disposições referentes à sociedade simples, portanto, segundo o art. 997, do Código Civil, essa sociedade constituir-se-á mediante contrato, particular ou público, que além de cláusulas estipuladas pelas partes, deverá conter: qualificação dos sócios, denominação, objeto, sede e prazo da sociedade, capital social, a quota de cada sócio e o modo de realizá-la, entre outras cláusulas.

A sociedade anônima ou companhia, regulada principalmente pela Lei 6.404 de 1976, tem sua caracterização disposta pelo art. 1.088 do Código Civil, que dispõe que seu capital será dividido em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir.

## 2.1 Reorganização societária

Atualmente, com a globalização acirrando a competitividade no cenário econômico, cada vez mais as empresas se utilizam dos processos de reorganização societária como forma de sobrevivência. De acordo com Sabino (2007), operações societárias são aquelas que geram mudanças no tipo ou na estrutura da sociedade empresária e consistem na incorporação, fusão, cisão e transformação.

Quando as operações de transformação das sociedades envolverem uma sociedade anônima seguem o que está previsto nos artigos 220 a 234 da Lei das Sociedades Anônimas; caso envolvam uma sociedade de outro tipo seguem as regras estabelecidas nos artigos 1.113 a 1.122 do Código Civil; porém quando se tratar de cisão total, qualquer que seja o tipo de sociedade envolvida na operação, será aplicado o que está previsto na Lei 6.404 de 1976, já que o Código Civil não disciplina essa situação.

Neves e Viceconti (2005), afirmam que o Código Civil prevê que os institutos de incorporação, fusão, cisão e transformação podem ser realizados por todas as sociedades personificadas, não abrangendo, portanto, as sociedades não personificadas, que seriam a sociedade em comum e a sociedade em conta de participação; sendo sociedades personificadas aquelas constituídas por contrato escrito particular ou público e as não personificadas aquelas constituídas por contratos não inscritos, devendo observar as normas das sociedades simples, no que couber.

Para Camargos & Barbosa (2003 apud MARIETTO, 2006), os processos de reorganizações societárias constituem uma maneira rápida de uma firma crescer, entrar em mercados, defender-se de aquisições indesejadas, aproveitar oportunidades de investimento, ou até mesmo de alguns participantes desses processos lucrarem às custas de outros.

Estes autores, ainda afirmam que, a origem dessas atividades de reorganizações societárias está no final do século XVIII e início do século XIX, quando a Revolução Industrial desencadeou um processo de concentração de capitais e de reestruturação patrimonial não visto até então.

Para Fugimoto (2005), os processos de reorganização societária podem ocasionar diferentes impactos à economia, tanto positivos quanto negativos. Estes atos representam formas de aumento de poder econômico e de dominação de mercado, através da racionalização da produção, adoção de processos tecnológicos mais modernos, diminuição dos custos, entre outros, ocasionando, muitas vezes, a falência de pequenas empresas, visto que estas não possuem recursos suficientes para investimento em pesquisa e tecnologia; bem

como o aumento do preço dos produtos, devido ao controle do mercado por um número reduzido de empresas. Por outro lado, esses processos de concentração de empresas apresentam-se como um atrativo para a empresa que pretende diminuir custos de produção e reduzir despesas administrativas, com conseqüente aumento do mercado consumidor, possibilitando aumento nos lucros. Desta forma, esses processos são necessários para que ocorra a união de capital, transformando médias empresas, com pouca representatividade no mercado, em empresas capazes de se modernizar e competir em uma economia globalizada.

A fim de regular o direito de concorrência, o Brasil editou em 1994 a lei 8.884 (lei antitruste), que ainda dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada para a liberdade de iniciativa, livre concorrência, defesa dos consumidores e a repressão ao abuso do poder econômico, entre outras providências.

Para Oliveira (2005) essa lei é um meio de controle que apresenta dois padrões de ações: um é prever punições aos agentes que pratiquem atos competitivos irregulares, abusando do poder de mercado que detém nas mãos, isto tanto de um ponto de vista horizontal, no caso em que as empresas participantes da reorganização fazem parte de uma mesma linha de negócio, quanto vertical, sendo este quando as empresas participantes do processo estão em diferentes etapas de produção; e o outro, busca através de uma estruturação dos limites da concentração, evitar que a mesma prejudique a concorrência. Dessa forma a lei antitruste cria instrumentos reguladores, tais como o Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, e a Secretaria de Direito Econômico - SDE.

Criado através do art. 8º da lei 4.137 de 1962 que foi posteriormente revogada pela lei 8.884/94, o CADE é um órgão responsável pela prevenção e punição de atos concentracionistas que visam o abusivo poder de mercado e uma conseqüente formação de monopólios e oligopólios.

De acordo com o art. 7º da Lei 8.884 de 1994, são algumas das competências do CADE: decidir sobre a existência de infração à ordem econômica e aplicar as penalidades previstas em lei; ordenar providências que conduzam à cessação de infração à ordem econômica, dentro do prazo que determinar; aprovar os termos do compromisso de cessação de prática e do compromisso de desempenho, bem como determinar à SDE que fiscalize seu cumprimento; requisitar dos órgãos do Poder Executivo Federal e solicitar das autoridades dos Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios as medidas necessárias ao cumprimento desta lei; e requerer ao Poder Judiciário a execução de suas decisões, nos termos da lei, entre outros. Conforme disposto no art. 54 da lei 8.884 de 1994, deverão ser submetidos à apreciação do CADE, os atos, sob qualquer forma manifestados, que possam

limitar ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência, ou ainda resultar na dominação de mercados relevantes de bens ou serviços. Porém, o parágrafo primeiro desse mesmo artigo afirma que esses atos poderão ser autorizados desde que atendam algumas condições, tais como:

- tenham por objetivo, cumulada ou alternativamente: aumentar a produtividade; melhorar a qualidade de bens ou serviços; ou propiciar a eficiência e o desenvolvimento tecnológico ou econômico;
- os benefícios decorrentes sejam distribuídos equitativamente entre os seus participantes, de um lado, e os consumidores ou usuários finais, de outro;
- não impliquem eliminação da concorrência de parte substancial de mercado relevante de bens e serviços;
- sejam observados os limites estritamente necessários para atingir os objetivos visados.

Então, como se pode perceber pelo conteúdo do artigo citado, o movimento concentracionista é permitido, desde que não prejudique a livre concorrência e a livre iniciativa, sendo estes, princípios capitalistas que se voltam à garantia de que qualquer um é livre para praticar trocas mercadológicas contanto que não prejudiquem as estruturas do mercado.

A SDE é um órgão vinculado ao Ministério da Justiça, que age conjuntamente com o CADE, a fim de reprimir as condutas que desrespeitem os princípios ligados à ordem econômica. De acordo com o estabelecido na Lei 8.884 de 1994 é de competência da SDE, entre outros: zelar pelo cumprimento da lei, monitorando e acompanhando as práticas de comércio; acompanhar, permanentemente, as atividades e práticas comerciais de pessoas físicas ou jurídicas que detiverem posição dominante em mercado relevante de bens ou serviços, para prevenir infrações da ordem econômica; adotar medidas preventivas que conduzam à cessação de prática que constitua infração de ordem econômica, fixando prazo para seu cumprimento e valor da multa diária a ser aplicada, no caso de descumprimento; desenvolver estudos e pesquisas objetivando orientar a política de prevenção de infrações da ordem econômica; e instruir o público sobre as diversas formas de infração da ordem econômica, e dos modos de sua prevenção e repressão.

Assim, fica clara a importância da lei antitrustes como forma de trazer os benefícios pretendidos sem detrimento das empresas e consumidores, através da reorganização societária, visto a importância dessas transações, que podem ter natureza e objetivos distintos, como elencado abaixo, de acordo com Iudícibus et al. (2007).

a) devido à conjuntura sócio-econômica;

- b) planejamento sucessório e proteção do patrimônio da entidade e de seus sócios;
- c) redução da carga tributária, por meio do planejamento fiscal;
- d) separação ou desmembramento de empresas ou de parte delas, como solução às divergências entre acionistas, ou herdeiros de empresas familiares;
- e) incorporações ou fusões entre empresas voltadas à integração operacional; à evolução da tecnologia, dos sistemas de produção ou de comercialização ou ao fortalecimento competitivo no mercado diante da concorrência;
- f) mudança de ramo de atuação ou ingresso em novos produtos ou novas áreas ou na internacionalização das atividades operacionais;
- g) preparação à privatização;
- h) abertura de empresas privadas familiares ao mercado de capitais;
- i) para atender à determinações de órgãos governamentais de defesa da concorrência ou de reguladores de setores econômicos específicos.

Como visto, as possibilidades de reorganização societária podem se realizar pelos mais variados motivos, se tornando uma ótima estratégia para as empresas se adequarem ao mercado altamente competitivo encontrado hoje, devido ao fenômeno da globalização, que vem ocorrendo a partir da década de 90. Conforme Iudícibus et al. (2007), por ser um processo de muita importância, normalmente envolve operações de grande complexidade, sendo elas:

- a) ampla identificação dos problemas e interesses envolvidos;
- b) busca de inúmeras alternativas de reformulações possíveis;
- c) processo de decisão quanto a melhor solução;
- d) negociação entre as partes envolvidas sobre os temas e seus reflexos;
- e) desenvolvimento e implementação formal e jurídica da solução encontrada;
- f) a operação posterior do empreendimento.

Por fim, tais processos de reorganização societária podem envolver altos valores e complexas operações, devendo ser levado em conta alguns fatores, quando de seu planejamento, tais como: interesses por parte da sociedade e dos proprietários e os aspectos operacionais e financeiros ou de financiamento, reflexos tributários e legislações específicas, trabalhista previdenciária, etc.



### 2.1.1 Processo de incorporação

O processo de incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, de acordo com o art. 227 da Lei 6.404 de 1976.

O Código Civil em seu art. 1.116 também conceitua este instituto, acrescentando que todas as empresas envolvidas devem aprovar a incorporação pela forma estabelecida para os respectivos tipos societários.

Entende-se por patrimônio, segundo Ribeiro (2001), o conjunto de bens, direitos e obrigações, avaliados em moeda e pertencentes a uma pessoa. Esse instituto se caracteriza pelo desaparecimento jurídico de uma das sociedades, a incorporada, a qual terá seu patrimônio absorvido por outra, chamada de incorporadora, que assim assumirá o controle, sendo este um ato desconstitutivo, devido ao fato de a incorporada se extinguir. Ocorrerá também um ato constitutivo, representado pela agregação do patrimônio da incorporada pela incorporadora, a qual terá sua personalidade jurídica inalterada ocorrendo apenas modificação em seu estatuto ou contrato social, por motivo do aumento de capital e do patrimônio.

Segundo Carvalhosa (2003), a causa da incorporação é a intenção válida e eficaz dos sócios das sociedades envolvidas de realocar seus recursos patrimoniais e empresariais por meio deste negócio.

### 2.1.2 Processo de fusão

Conforme o art. 228 da Lei 6.404 de 1976, fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Da mesma forma, o Código Civil, em seu art. 1.119, também cita que a fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.

Conforme Bulgarelli (1975 apud ALVES, 2001), a fusão é um instituto complexo, que apresenta três elementos fundamentais e básicos: transmissão patrimonial integral e englobada, com sucessão universal; extinção (dissolução sem liquidação) de, pelo menos, uma das empresas fusionadas e ingresso dos sócios da sociedade ou das sociedades extintas na nova sociedade criada. Sendo assim entende-se que a fusão se caracteriza pelo desaparecimento jurídico das sociedades envolvidas, sendo este um ato desconstitutivo, e

automaticamente tem-se a origem de uma nova sociedade, resultante da agregação dos patrimônios das sociedades extintas, assumindo todos os direitos, obrigações e responsabilidades das sociedades fusionadas, sendo este um ato constitutivo, desta forma os sócios das sociedades extintas integram o capital da nova sociedade.

Sabino (2007) afirma que a causa da fusão é a intenção válida e eficaz dos sócios das sociedades envolvidas de somarem seus respectivos recursos patrimoniais e empresariais por meio de ambas.

Portanto, como pode ser observado, ao contrário da incorporação, a fusão determina a extinção das sociedades fusionadas, surgindo, desta forma, uma nova sociedade. Enquanto a incorporação desencadeia apenas na reforma do estatuto ou contrato social da sociedade incorporadora, desaparecendo a sociedade incorporada.

Nasi (2007) destaca que embora o termo fusão seja comumente utilizado para difundir a união de duas ou mais sociedades, na prática, o instrumento jurídico da fusão não é utilizado, por ser muito mais complexo do que o da incorporação. Além disso, é muito difícil de ocorrer que duas empresas tenham valores semelhantes, fato esse que facilitaria uma fusão. Na verdade o que ocorre é que o termo fusão é utilizado para se referir a união de duas ou mais empresas, mas juridicamente o que ocorre é uma incorporando a outra. Contudo, conforme pesquisa realizada pela KPMG e veiculada pelo jornal Gazeta do Povo em março de 2008, o número de fusões e aquisições, no primeiro trimestre, no Brasil, cresceu 34% com relação ao mesmo período de 2007.

### 2.1.3 Processo de cisão

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, conforme o art. 229 da Lei 6.404 de 1976.

No Código Civil, instituído pela Lei 10.406, de 2002, o conceito e os procedimentos relativos ao processo de cisão não estão relacionados no texto, embora esteja inserido no título do capítulo, assim, a Lei 6.404 de 1976 continua regulando este dispositivo.

Segundo Santos et al. (2003) a cisão de empresas é o negócio plurilateral que tem por finalidade a transferência de parcelas ou totalidade do patrimônio de uma sociedade para uma ou mais sociedades, dividindo-se o capital da empresa cindida ou extinguindo-se a mesma, no caso da transferência da totalidade do patrimônio líquido.

#### 2.1.4 Processo de transformação

Transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo societário para outro, de acordo com o art. 220 da Lei 6.404 de 1976.

O Código Civil também prevê este instituto, em seu artigo 1.113, acrescentando que deverá ser obedecido aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que a sociedade irá se converter. Portanto, permanece a mesma pessoa jurídica, mas submetida ao regime do novo tipo adotado.

Conforme Neves e Viceconti (2005) a transformação pode ocorrer de qualquer sociedade (sociedade por quotas de responsabilidade limitada, em nome coletivo ou solidário, de capital e indústria e em comandita simples) para sociedade anônima ou de sociedade anônima para qualquer sociedade mercantil.

De acordo com Sabino (2007), a transformação é um negócio voluntário, que tem por objetivo, no plano interno, a adaptação dos interesses dos sócios que não mais se conformam com o tipo societário atual, e no plano externo, visam atender critérios para acesso ao mercado de capitais.

## **2.2 Aspectos comuns aplicados aos institutos de incorporação, fusão e cisão**

Alguns aspectos apresentam o mesmo entendimento quanto a três formas de reestruturação societária, são elas: incorporação, fusão e cisão. Assim, elencam-se abaixo os aspectos legais e societários, os aspectos fiscais e tributários e os aspectos contábeis.

### 2.2.1 Aspectos legais e societários

Neste tópico estão relacionados os aspectos legais e societários envolvidos nos processos de incorporação, fusão e cisão.

#### 2.2.1.1 Competência e processo

De acordo com o art. 223 da Lei 6.404 de 1976, esses processos podem ser realizados entre sociedades de tipos iguais ou diferentes, ou seja, entre sociedades limitadas, entre sociedades anônimas ou ainda entre uma sociedade limitada e uma sociedade anônima, e

deverão ser determinadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais. O mesmo artigo em seus parágrafos primeiro a quarto, prevê as seguintes disposições:

- a) quando houver criação de sociedade devem ser observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades do seu tipo;
- b) os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão da sociedade emissora, as ações que lhe couberem;
- c) após a vigência da Lei 9.457 de 1997, que trata sobre a reforma da Lei das Sociedades por Ações, se estas operações envolverem companhias abertas, as sociedades que as sucederem também serão abertas. Estas deverão obter o respectivo registro e caso for necessário, promover a admissão de negociação das novas ações no mercado secundário, no prazo máximo de 120 dias, contados da data da assembléia geral que aprovou a operação, observando as normas da Comissão de Valores Mobiliários.
- d) caso a alínea c seja descumprida, o acionista terá o direito de retirar-se da companhia mediante reembolso do valor de suas ações nos trinta dias seguintes ao término do prazo nele referido.

#### 2.2.1.2 Protocolo e justificação

De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, existem dois documentos que devem ser elaborados pelos órgãos da administração que têm o objetivo de instruir a assembléia geral na aprovação ou não da realização desses processos, sendo eles o protocolo e a justificação.

Conforme afirmam Santos, et al. (2003), o protocolo é um pré-contrato que manifesta e vincula a vontade das sociedades envolvidas através dos órgãos da administração da companhia ou dos sócios gerentes nas sociedades de pessoas, dependendo de aprovação da assembléia geral.

O art. 224 da Lei 6.404 de 1976 dispõe sobre o que deverá conter no protocolo:

As condições da incorporação, fusão ou cisão com incorporação em sociedade existente constarão de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá:

I - o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócio que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

II - os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;

III - os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação, e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;

- IV - a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra;
- V - o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte na operação;
- VI - o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovadas para efetivar a operação;
- VII - todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

O parágrafo único deste mesmo artigo determina que os valores sujeitos a determinação sejam indicados por estimativa.

Segundo Santos, et al. (2003) a justificação é um documento técnico onde se justificam os motivos pelo qual está sendo realizado o negócio. Este documento, juntamente com o protocolo será submetido à decisão da assembléia geral das companhias.

A respeito do conteúdo da justificação, o art. 225 da Lei das Sociedades por Ações, dispõe:

- As operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembléia das companhias interessadas mediante justificação, na qual serão expostos:
- I - os motivos ou fins da operação e o interesse da companhia na sua realização;
  - II - as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;
  - III - a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;
  - IV - o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

### 2.2.1.3 Formação do capital

O capital social representa o investimento efetuado na companhia pelos acionistas, podendo abranger também os valores obtidos pela sociedade e que, por decisões dos proprietários, se incorporam ao capital social, representando uma espécie de renúncia a sua distribuição na forma de dinheiro ou de outros bens, de acordo com o conceito utilizado por Iudícibus et al. (2007).

Com a intenção de proteger os credores, a Lei das Sociedades por Ações dispõe em seu art. 226, sobre critérios relativos ao valor do capital, que deverá resultar das operações.

- As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos igual ao montante do capital a realizar.
- § 1º As ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.
- § 2º O disposto no § 1º aplicar-se-á aos casos de fusão, quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas de outra, e de cisão com incorporação,

quando a companhia que incorporar parcela do patrimônio da cindida for proprietária de ações ou quotas do capital desta.

§ 3º Nas operações referidas no caput deste artigo, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão serão contabilizados pelo seu valor de mercado (Incluído pela Lei nº 11.638 de 2007, art.226 da Lei 6404/76).

#### 2.2.1.4 Direito dos debenturistas

As debêntures, conforme o art. 52 da Lei 6.404 de 1976, são títulos emitidos pela companhia que conferirão aos seus titulares (debenturistas) direito de crédito contra ela, nas condições constantes na escritura de emissão e, se houver, do certificado.

Aos debenturistas são reservados alguns direitos, entre eles o previsto no art. 231 da Lei 6.404 de 1976, onde cita que as companhias emissoras de debêntures em circulação, quando desejarem realizar as operações de incorporação, fusão ou cisão dependerão da prévia autorização dos debenturistas reunidos em assembléia especialmente convocada com esse fim. Isto será dispensado caso for assegurado aos debenturistas que desejarem, no prazo mínimo de seis meses a contar da data da publicação das atas das assembléias relativas à operação, o resgate das debêntures de que forem titulares. Neste caso, a sociedade cindida e as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelo resgate das debêntures.

#### 2.2.1.5 Direito dos sócios e acionistas

De acordo com o art. 230 da Lei das Sociedades por Ações, o acionista que discordar da deliberação que aprovar a realização dessas operações, terá o direito de retirar-se da sociedade, por meio do reembolso do valor de suas ações. O prazo para o exercício deste direito será contado a partir da publicação da ata que aprovar o protocolo ou justificação, sendo o pagamento do preço de reembolso devido somente se a operação se efetivar.

O Código Civil Brasileiro não dispõe sobre o direito dos sócios de obter o reembolso do valor de suas quotas, quando da discordância da realização da operação. Pode-se entender que a estes, cabe o mesmo tratamento dado aos acionistas pela Lei 6.404 de 1976.

### 2.2.1.6 Direito dos credores

Este direito está previsto nos arts. 232 e 233 da Lei 6.404 de 1976, onde o primeiro estabelece que para os processos de fusão e incorporação, o credor anterior por ela prejudicado poderá pleitear judicialmente a anulação da operação com um prazo de até sessenta dias, contados a partir da publicação dos atos. Ao final desse período decairá do direito o credor que não o tiver exercido. Caso este valor esteja consignado, a anulação pleiteada será prejudicada. Sendo a dívida de valor incerto, a sociedade poderá executá-la, suspendendo-se o processo de anulação. Ocorrendo, no prazo referido anteriormente, a falência da sociedade incorporadora ou da sociedade nova, qualquer credor anterior terá o direito de pedir a separação dos patrimônios, para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas.

Para o processo de cisão com extinção da companhia cindida, de acordo com o art. 233 da Lei 6.404 de 1976, as sociedades responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta, de acordo com as parcelas absorvidas do patrimônio. Quando ocorrer cisão parcial, a companhia cindida e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações anteriores à cisão da companhia que sofreu essa operação. Neste caso, pode ser estipulado que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem a solidariedade referida anteriormente, sendo assim, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de noventa dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

### 2.2.1.7 Averbação da sucessão

O art. 234 da Lei 6.404 de 1976, afirma que a certidão, passada pelo registro do comércio, da incorporação, fusão ou cisão, é documento hábil para o arquivamento, nos registros públicos competentes, da constituição, alteração ou extinção de sociedades, decorrente da operação, em bens, direitos e obrigações.

## 2.2.2 Aspectos fiscais e tributários

Devido às inúmeras implicações provocadas nos campos fiscais e tributários ao se realizar os processos de reorganização societária, abaixo estão relacionados os principais.

### 2.2.2.1 Responsabilidade tributária dos sucessores

A responsabilidade pelo crédito tributário pode ser atribuída a terceira pessoa, desde que esta esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo assim a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da referida obrigação, de acordo com o art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN).

Segundo prevê o art. 132 do CTN, a pessoa jurídica que resultar de fusão ou incorporação responderá pelos tributos devidos pelas sucedidas até a data do ato de reorganização societária. As pessoas jurídicas sucessoras também responderão pelo imposto devido, nos casos em que ocorrer a extinção da sociedade e qualquer sócio remanescente ou seu espólio continuar explorando a atividade sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual, conforme determina o parágrafo único do mesmo artigo.

Neves e Viceconti (2005) destacam que essa responsabilidade alcança os créditos tributários definitivamente constituídos ou em constituição na data dos atos de reorganização societária e também os constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas antes da referida data. Ressaltam, também, que respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica:

- a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;
- b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial.

### 2.2.2.2 Balanço patrimonial

A partir da Lei 6.404 de 1976, o Balanço Geral, nomenclatura usada pelo Código Comercial Brasileiro, foi denominado Balanço Patrimonial, que constitui uma das principais demonstrações financeiras necessárias para as tomadas de decisões dos usuários das informações contábeis.

Tal demonstração tem por finalidade, conforme Iudícibus et al. (2007), apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática.

De acordo com o art. 235 do RIR/99, 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, sendo esta a data da deliberação que aprovar a operação. No



balanço, os ativos e passivos da sociedade, deverão ser avaliados pelo seu valor de mercado, conforme estabelece o parágrafo 3º do art. 226 da Lei 6.404 de 1976, alterado pela Lei 11.638 de 2007. Este balanço deverá ser levantado até 30 dias antes do evento, segundo o parágrafo 3º do art. 235 do RIR/99.

Visto que a avaliação dos bens e direitos deverá ocorrer pelo valor de mercado, na pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, 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, estes encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente, sendo os parágrafos 4º e 5º do art. 235 do RIR/99 regulamentadores destas obrigações.

Em caso de inexistência da escrituração contábil, devido a alguns profissionais contábeis entenderem que por estarem dispensados pela legislação fiscal, no caso de empresas optantes pelo regime tributário de lucro presumido ou simples, também estarão dispensados pela legislação comercial, mesmo que esta não disponha sobre este procedimento, ou ainda, pela imprestabilidade da escrituração contábil, o ganho de capital será apurado a partir de demonstrativo e dos respectivos documentos de aquisição, benfeitorias ou reformas dos bens e direitos transferidos, segundo Neves e Viceconti (2005).

#### 2.2.2.3 Declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica

A declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica – DIPJ - instituída pela IN SRF 127 de 1998, consiste em uma declaração integrada que concentra informações sobre: imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), imposto sobre produtos industrializados (IPI), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), contribuição para o PIS/PASEP e a contribuição social para o financiamento da seguridade social (COFINS).

Todas as pessoas jurídicas imunes ou isentas devem apresentar a DIPJ até o último dia útil do mês de junho de 2008, de acordo com o art. 4º, parágrafo 1º da IN RFB 849 de 2008.

As declarações relativas a eventos de incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total conforme determina o § 2º do art. 4º da IN RFB 849 de 2008, deverão ser entregues pelas pessoas jurídicas cindidas, fusionadas, incorporadas e incorporadoras até o último dia útil do mês de maio de 2008, para os eventos ocorridos nos meses de janeiro a abril desse ano ou, até o último dia útil do mês subsequente de ocorrência do evento, para eventos ocorridos nos meses de maio a dezembro de 2008. Essa obrigatoriedade de entrega não será aplicada à

incorporadora nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estejam sob o mesmo controle societário desde o ano calendário-anterior ao do evento. Essa declaração deverá ter como base o balanço específico levantado até trinta dias antes do evento.

A nota referente à pergunta 28 do capítulo IV do livro de Perguntas e Respostas/2007 da Receita Federal do Brasil, afirma que caso ainda não haja decorrido o prazo para apresentação da DIPJ relativa ao ano-calendário anterior haverá, nesta hipótese, uma antecipação do prazo para a apresentação da respectiva declaração, devendo esta ser entregue juntamente com a declaração correspondente à incorporação, fusão ou cisão.

#### 2.2.2.4 Declaração do imposto de renda retido na fonte

A declaração do imposto de renda retido na fonte (DIRF) é a declaração que tem como objetivo informar a RFB o valor do imposto de renda (IR), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), contribuição para o PIS/PASEP e a contribuição social para o financiamento da seguridade social (COFINS) retidos na fonte, dos rendimentos pagos ou creditados aos seus beneficiários à fonte pagadora.

Estarão sujeitos a retenção na fonte da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP, conforme estabelece a art. 30 da Lei 10.833 de 2003, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem com pela remuneração de serviços profissionais. A retenção na fonte de IR ocorrerá nos mesmos casos previstos para CSLL, COFINS e PIS/PASEP e também nos casos de prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional; de importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas; mediação de negócios; serviços de propaganda e publicidade; pagamentos efetuados por órgãos públicos federais e pagamentos do trabalho assalariado.

Esta declaração é devida nos casos em que estabelecimentos matrizes de pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil; pessoas jurídicas de direito público; filiais, sucursais ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior; empresas individuais; caixas, associações e organizações sindicais de empregados e empregadores; titulares de serviços notariais e de registro; condomínios edilícios; pessoas físicas; instituições

administradoras ou intermediárias de fundos ou clubes de investimentos e órgãos gestores de mão-de-obra do trabalho portuário, tiverem pago ou creditado rendimentos que tenham sofrido retenção de imposto de renda na fonte, CSLL, COFINS ou PIS/PASEP, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a DIRF, conforme art. 1º e parágrafo único da IN RFB 784 de 2007.

Consoante ao parágrafo 1º do art. 8º da IN RFB 784 de 2007, quando ocorrer a extinção de sociedades, decorrente de incorporação, fusão ou cisão total, realizada no ano-calendário de 2008, a pessoa jurídica extinta deve apresentar a DIRF relativa ao mesmo ano, até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do evento, exceto quando este ocorrer no mês de janeiro, hipótese em que a declaração poderá ser entregue até 31 de março de 2008.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, segundo o art. 23 da mesma instrução normativa referida anteriormente às empresas fusionadas, incorporadas ou extintas por cisão total deverão prestar informações relativas aos seus beneficiários, de 1º de janeiro até a data do evento, sob os seus correspondentes números de inscrição no CNPJ; as empresas resultantes da fusão, da cisão parcial, bem como as novas empresas que resultarem da cisão total deverão prestar as informações relativas aos seus beneficiários, a partir da data do evento, sob os seus números de inscrição no CNPJ; e a pessoa jurídica incorporadora e a remanescente da cisão parcial deverão prestar informações relativas aos seus beneficiários, tanto anteriores como posteriores à incorporação e cisão parcial, para todo o ano-calendário, sob os seus respectivos números de inscrição no CNPJ.

#### 2.2.2.5 Declaração de débitos e créditos tributários federais

A declaração de débitos e créditos tributários federais (DCTF) é aquela pela qual serão prestadas informações relativas aos valores devidos (débitos) e os respectivos valores utilizados para sua quitação (créditos), referentes aos tributos administrados pela RFB, podendo sua apresentação ser mensal ou semestral, dependendo da obrigatoriedade prevista na legislação.

Estarão obrigadas a apresentação da DCTF, conforme dispõe o art. 2º da IN RFB 786 de 2007, as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, as autarquias e fundações da administração pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios e os órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário dos Estados e do Distrito Federal e dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios, desde

que se constituam em unidades gestoras de orçamento, devendo ser apresentada de forma centralizada, pela matriz.

Se a empresa estiver enquadrada nas hipóteses previstas no art. 3º da IN RFB 786 de 2007, ou seja, se esta apresentar receita bruta auferida no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); cujo somatório dos débitos declarados na DCTF relativas ao segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais); ou sucessoras, nos casos de incorporação, fusão ou cisão total ou parcial ocorridos quando a incorporada, fusionada ou cindida estava sujeita à mesma obrigação em decorrência de seu enquadramento nos parâmetros de receita bruta auferida ou de débitos declarados, deverá obrigatoriamente apresentar a DCTF Mensal, e nos demais casos a apresentação será semestral.

No caso de incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total, a DCTF mensal ou a DCTF semestral devem ser apresentadas pela pessoa jurídica incorporada, incorporadora, fusionada ou cindida até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao da realização do evento, conforme prevê o parágrafo 1º do art. 7º da IN RFB 786 de 2007. O parágrafo 2º do mesmo artigo, afirma que essa obrigatoriedade não se aplica para a incorporadora nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporada e incorporadora, estejam sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

#### 2.2.2.6 Demonstrativo de apuração das contribuições sociais

O demonstrativo de apuração das contribuições sociais (DACON) é a obrigação acessória que as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração do PIS/PASEP e da COFINS nos regimes cumulativos e não-cumulativos, inclusive aquelas que apuram a contribuição para o PIS com base na folha de salários transmitem à RFB, de forma centralizada pela matriz, para prestar esclarecimentos sobre a apuração desses tributos, sendo que, consoante ao art. 2º da IN RFB 590 de 2005, a partir do ano-calendário de 2006, estas pessoas jurídicas estarão obrigadas a apresentação do DACON mensal, caso esta seja a periodicidade de entrega da DCTF, e as demais deverão apresentar o DACON semestral, conforme estabelece o art. 3º da mesma instrução normativa.

Originalmente, nos casos de incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total, o DACON mensal deveria ser apresentado pela pessoa jurídica incorporada, incorporadora,

fusionado ou cindida até o último dia do mês subsequente ao do evento, conforme o parágrafo 2º do art. 8º da IN SRF 590 de 2005. No caso da apresentação do DACON semestral, as mesmas pessoas jurídicas deveriam apresentar a declaração até o último dia útil de março, quando o evento ocorrer no mês de janeiro do respectivo ano calendário; ou até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, na hipótese de o mesmo ocorrer em período a partir de 1º de fevereiro até 31 de dezembro, segundo o parágrafo 1º do art. 4º da IN SRF 400 de 2004.

Para o ano calendário 2008, o parágrafo 3º do art. 2º da IN RFB 833 de 2008 prevê que nas hipóteses de incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total ocorrida entre 1º de janeiro e 31 de março de 2008, a pessoa jurídica incorporada, incorporadora, fusionada ou cindida deverá apresentar até o quinto dia útil do mês de maio de 2008, conforme o caso:

- o DACON mensal referente ao mês do evento; ou
- o DACON semestral referente ao primeiro semestre de 2008, compreendendo os demonstrativos referentes aos meses anteriores ao do evento e aquele relativo ao próprio mês do evento.

#### 2.2.2.7 Pagamento de impostos

Conforme o art. 861 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido relativos ao período encerrado em virtude do evento de incorporação, fusão ou cisão, deverão ser pagos, em cota única, por DARF preenchido com o CNPJ da sucedida, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. A nota referente à pergunta 28 do capítulo IV do livro de Perguntas e Respostas/2007 da Receita Federal do Brasil, afirma que, com relação a esses impostos apurados em declaração de rendimentos ou de informações (DIPJ), relativa ao ano-calendário anterior ao do evento, poderão ser observados os prazos originalmente previstos para pagamento do mesmo.

#### 2.2.2.8 Compensação de prejuízos fiscais

Prejuízo fiscal é o resultado apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), obtido a partir do lucro ou prejuízo líquido contábil do exercício, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

O prejuízo compensável, segundo o art. 509 do Decreto 3.000 de 1999 – RIR/99, é o prejuízo fiscal cuja compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, sempre observando o limite máximo de 30% do lucro líquido ajustado.

Sendo assim, conforme dispõe o art. 514 do mesmo decreto, havendo prejuízos fiscais, registrados no LALUR, das empresas incorporadas, fusionadas ou cindidas não poderão ser compensados nas empresas sucessoras, embora estas as sucedam nos direitos e obrigações.

Porém, o parágrafo único do mesmo artigo afirma que no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, com lucro real do próprio período de apuração e de períodos de apuração subsequentes, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido, sempre observando o limite de 30% do lucro ajustado.

#### 2.2.2.9 Reservas de reavaliação

De acordo com Neves e Viceconti (2004), reserva de reavaliação é a contrapartida de aumento de bens do ativo permanente em virtude de constatação, com base em laudo especializado, de que possuem valor de mercado superior ao custo contábil do bem.

Quando a reserva se constituir em virtude de reavaliação no decorrer do processo de incorporação, fusão ou cisão decorrente de laudos comprovando que os valores de mercado dos ativos das sucedidas são superiores aos seus valores contábeis, o art. 440 do RIR/99 afirma que esta não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais sociedades resultantes da cisão. O parágrafo único deste artigo dispõe que o valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real quando da sua realização, ou seja, à medida que o bem objeto da reavaliação for depreciado, amortizado, exaurido ou alienado.

O tratamento descrito acima é o dispensado pela legislação fiscal, porém, a legislação comercial, através do art. 1º da Lei 11.638 de 2007, que alterou a Lei das Sociedades por Ações, dispõe que a reserva de reavaliação estará extinta, alterando o art. 178, parágrafo 2º, alínea d, o qual prevê a composição do patrimônio líquido. No entanto, as empresas que já possuem saldo de reserva de reavaliação, conforme o art. 6º da mesma lei, deverão mantê-lo até a sua efetiva realização ou estorná-lo até o final do exercício social de 2008.

#### 2.2.2.10 Participação extinta em incorporação, fusão e cisão

O art. 430 do RIR/99, seus incisos e parágrafos, determinam que na incorporação, fusão ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real, conforme o caso.

Somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervos líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá optar, para efeito de determinar o lucro real, pelo tratamento da perda como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos.

Ganho de capital será o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que este seja realizado. Mas para isso, deverá discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração e manter na parte B do LALUR controle do ganho de capital ainda não tributado.

O contribuinte deverá computar no lucro real de cada período de apuração a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão, deduzidas como custo ou despesa operacional.

#### 2.2.2.11 Tratamento tributário do ágio ou deságio

Ágio e deságio é a diferença entre o preço oficial e o preço pago pelo comprador em uma operação qualquer. Se este preço final ficar acima do inicial, houve ágio; se ficar abaixo houve deságio. Então, quando a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, deverá observar o que dispõe o art. 386 do RIR/99, cujas determinações estão elencadas abaixo.

Caso o ágio ou deságio tenha fundamentação econômica relativa ao valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada ser superior ou inferior ao custo registrado na contabilidade, deverão ser registrados em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa, sendo que, esse valor integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

Na hipótese de o ágio ter fundamentação econômica relativa a fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, este deverá ser registrado em contrapartida à conta de ativo permanente, não sujeita a amortização. Esse valor poderá ser considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, no caso de devolução de capital, e ainda, poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa. Nessa segunda situação, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, sendo que o valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Quando o ágio tiver fundamentação econômica relativa ao valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão num prazo mínimo de cinco anos.

Caso o deságio tenha a mesma fundamentação econômica citada no parágrafo anterior, deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à operação, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Na hipótese de cisão, quando o bem que deu causa ao ágio ou deságio, não houver sido transferido para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar o ágio em conta de ativo diferido para amortização em no mínimo cinco anos e o deságio em conta de receita diferida, para amortização no máximo em cinco anos.

Conforme Santos, et al. (2003), quando ocorrer ágio com fundamentação econômica no valor de mercado, haverá a maximização da economia fiscal, em decorrência da transferência do imóvel de uma para outra empresa (operação de compra) sem que o suposto alienante pague impostos referentes à transferência do bem, e ainda, o ágio poderá ser incorporado ao custo de aquisição do mesmo, gerando, assim, maiores despesas com depreciação e, conseqüente, redução de impostos. Porém, a hipótese de fundamentação econômica relativa a fundo de comércio, intangíveis, ou outras razões econômicas é a pior, em termos de economia fiscal, em virtude do valor registrado no ativo permanente não poder ser amortizado.



O tratamento tributário do ágio ou deságio na forma elencada anteriormente aplica-se, também, quando o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido e quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Sem prejuízo da amortização do ágio ou deságio na forma já citada, quando tiverem por fundamentação econômica a expectativa de rentabilidade futura, a pessoa jurídica poderá classificar, no patrimônio líquido, a conta que registrar o ágio ou deságio, em alternativa ao que já foi exposto na hipótese de o bem que deu causa a estes não houver sido transferido.

### 2.2.3 Aspectos contábeis

Não serão abordados neste capítulo de aspectos comuns em decorrência de que cada processo apresenta lançamentos específicos, portanto, serão tratados no capítulo seguinte, em seu subcapítulo 2.3.2, sobre os aspectos contábeis.

## **2.3 Aspectos específicos aplicados aos institutos de incorporação, fusão e cisão**

Alguns aspectos apresentam peculiaridades no que se referem aos procedimentos legais e contábeis aplicados as três formas de reorganização societária: incorporação, fusão e cisão.

### 2.3.1 Aspectos legais

Os aspectos legais dizem respeito aos procedimentos necessários para autorização e realização do processo de reorganização societária.

#### 2.3.1.1 Processo de incorporação

Conforme já mencionado, o instituto da incorporação envolve a absorção de uma ou mais sociedades por outra, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações, sendo, portanto, de acordo com Fabretti (2001), necessário a empresa passar por uma etapa prévia, em que será realizado um levantamento da situação geral da empresa, como uma auditoria do balanço, uma análise dos riscos com passivos não registrados ou difíceis de quantificar, uma análise da participação no mercado e capacidade de gerar resultados, situação tributária da

incorporada e da incorporadora com o objetivo de um planejamento tributário antes de formalizar o ato da incorporação, entre outros.

O art. 1.117 do Código Civil determina que a deliberação dos sócios da sociedade incorporada deverá aprovar as bases da operação e o projeto de reforma do ato constitutivo, se aprovados, a sociedade autorizará os administradores a praticar os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição em bens pelo valor da diferença que se verificar entre o ativo e o passivo. E a deliberação dos sócios da companhia incorporadora, autorizará o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomeará os peritos que o avaliarão.

Sendo aprovados os atos da incorporação, a incorporadora declarará extinta a incorporada, e promoverá a respectiva averbação no registro próprio, conforme determina o art. 1.118 do Código Civil.

#### 2.3.1.2 Processo de fusão

A fusão, conforme já exposto, compreende o processo que determina a extinção de duas ou mais sociedades que se unem, para formar uma sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.

O Código Civil em seu artigo 1.120 determina que a fusão será decidida pelas sociedades que pretendam unir-se, na forma estabelecida para os respectivos tipos, sendo que, em assembléia geral dos sócios de cada companhia, deliberada a fusão e aprovado o projeto do ato constitutivo da nova sociedade e o plano de distribuição do capital social, serão nomeados os peritos para avaliação do patrimônio da sociedade. A partir da análise, os peritos nomeados apresentarão um laudo de avaliação contendo informações e conclusões a cerca do que consideraram como premissas e critérios a fim de calcular o preço justo do patrimônio.

Aprovados os laudos de avaliação, os administradores convocarão uma assembléia geral com os sócios das sociedades intervenientes, para tomarem conhecimento destes e assim decidirem sobre a constituição definitiva da nova sociedade, sendo vedado aos sócios votar o laudo de avaliação do patrimônio da sociedade que façam parte. Uma vez constituída a nova sociedade, incumbirá aos administradores à realização do arquivamento e publicação dos atos relativos à fusão.

### 2.3.1.3 Processo de cisão

A cisão compreende a operação na qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, já existentes ou constituídas para esse fim, podendo ser cisão parcial, quando parte do patrimônio da sociedade é cindido e ela continua a operar com o restante, ou total, quando todo o patrimônio é cindido, extinguindo-se, dessa forma, a sociedade.

Na cisão parcial, com versão de parcela do patrimônio da companhia cindida em sociedade nova, conforme dispõe o parágrafo 2º do art. 229 da Lei das Sociedades por Ações, a operação será deliberada pela assembléia geral da companhia à vista de justificção que incluirá as informações constantes no protocolo, caso aprovada, serão nomeados os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida e funcionará como assembléia de constituição da nova sociedade.

Caso a cisão ocorra com versão de parcela do patrimônio em sociedade já existente, serão obedecidas as disposições sobre incorporação, conforme estabelece o parágrafo 3º do art. 229 da Lei das Sociedades por Ações.

O parágrafo 5º do mesmo artigo diz que 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.

Conforme Neves e Viceconti (2005) em ambos os casos de cisão parcial, caberá aos administradores da companhia cindida e aos das que absorvem parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e a publicação dos atos da operação. Em caso de cisão total os procedimentos serão os mesmos da cisão parcial, diferenciando-se apenas no fato de que caberá aos administradores das empresas que absorveram o patrimônio da sociedade extinta, a publicação e o arquivamento dos atos da operação.

O parágrafo 1º do art. 229 da Lei 6.404 de 1976, estabelece que sem prejuízo aos credores, 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 total, 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.

### 2.3.2 Aspectos contábeis

Conforme determina Iudícibus, et al. (2007), a contabilidade é um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. Essas demonstrações e análises produzidas pela contabilidade possibilitam aos seus usuários: controle, processo pelo qual a administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está agindo em conformidade com os planos e políticas traçados por ela; e planejamento, processo de decidir que curso de ação deverá ser tomado para o futuro, segundo a equipe de professores da FEA/USP (1998).

O Conselho Regional de Contabilidade do RS (2006) expõe que hoje, a contabilidade encontra-se inserida no processo de gestão, não sendo mais vista somente como cumprimento das formalidades tributárias. O empresário que planeja suas tomadas de decisões deve fazê-las por meio de dados concretos e confiáveis, e somente a contabilidade atende a essa necessidade.

A obrigatoriedade para o empresário e a sociedade empresária de seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico está prevista no art. 1.179 do Código Civil.

A NBC T 2.1, referente às formalidades da escrituração contábil, aprovada pela resolução 563 de 1983 do Conselho Federal de Contabilidade, determina que a entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico. Sendo que, a escrituração deve ser executada em idioma e moeda corrente nacionais; em forma contábil; em ordem cronológica de dia, mês e ano; com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens; e com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

A escrituração contábil faz uso dos livros comerciais contábeis, tais como: livro diário, livro razão e livro caixa. O livro diário é obrigatório, conforme dispõe o artigo 1.180 do Código Civil, sendo este, de acordo com o art. 1.184 da mesma lei, aquele livro onde serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa, admite-se, porém, a escrituração resumida do livro diário, com totais que não excedam o período de

trinta dias, relativamente a contas com operações numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação. Os outros livros citados acima são auxiliares.

Conforme a NBC T 2.1, o livro diário é registrado no Registro Público competente conforme a legislação vigente, ou seja, no caso das sociedades empresárias o órgão responsável será a Junta Comercial dos Estados e no caso de sociedades simples e entidades sem fins lucrativos o registro se dá no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Com a escrituração contábil a empresa tem base para: distribuição de lucros aos sócios; dispensa de pagamento de tributos, em virtude de apuração de prejuízo; elaboração das demonstrações financeiras; comprovar, em juízo, fatos cujas provas dependam de perícia contábil; servir de prova em processo falimentar; comprovar a legitimidade dos créditos, em caso de recuperação extrajudicial, judicial e falências, entre outros.

A partir da escrituração contábil é que serão realizadas as demonstrações contábeis, que conforme disposição do art. 176 da Lei 6.404 de 1976 e alterações posteriores são: balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração do fluxo de caixa; e, no caso de companhias abertas, a demonstração do valor adicionado.

Sendo assim, toda operação de incorporação, fusão ou cisão acarreta alterações na estrutura das sociedades envolvidas e, portanto, deve ser registrado na contabilidade. Para tanto, alguns aspectos devem ser observados na realização destas operações. Sendo necessário que a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida levante balanço patrimonial e demonstração de resultados na data de ocorrência do evento de reorganização societária, bem como, após a realização dos registros contábeis, novamente as empresas envolvidas no processo deverão elaborar o balanço patrimonial para demonstrar a posição dos seus ativos e passivos.

#### 2.3.2.1 Processo de incorporação

Como já visto, a incorporação é um tipo de reorganização societária onde uma ou mais empresas têm seu patrimônio absorvido por outra, cabendo a esta suceder-lhes em seus direitos e obrigações.

De acordo com Júnior e Oliveira (2005), em decorrência da incorporação, a incorporadora registrará contabilmente um aumento de capital, caso não participe do capital

da incorporada, ou um ganho ou perda patrimonial nas contas de apuração de resultado, quando ocorrer tal participação, caso em que o resultado contábil será apurado em conta diferencial, por meio da comparação entre o valor da participação que será baixada e o valor do correspondente patrimônio.

Neste processo, serão realizados registros contábeis em todas as sociedades envolvidas. Na sociedade incorporada, encerram-se as contas de ativo e as contas retificadoras do passivo, creditando-as em contrapartida a Conta Corrente de Incorporação; encerra-se a conta de capital debitando-a e credita-se a conta Sócios Conta Capital, de acordo com o valor das quotas de cada sócio; encerra-se as contas de passivo, as contas retificadoras do ativo e as contas Sócios Conta Capital, debitando-as em contrapartida a Conta Corrente de Incorporação, o que ocasionará o zeramento desta conta.

Os lançamentos contábeis acima descritos são representados da seguinte forma:

D – Conta Corrente de Incorporação

C – Contas de ativo

C – Contas retificadoras do passivo

- Pela transferência dos saldos das contas de ativo e das contas retificadoras do passivo, em virtude da incorporação da nossa sociedade pela sociedade XXX S/A, conforme distrato arquivado na Junta Comercial sob o número...

D – Capital Social

C – Sócios Conta Capital

- Pelo encerramento da conta de Capital Social, e a reversão aos sócios do valor de suas quotas, em virtude da incorporação...

C – Conta Corrente de Incorporação

D - Contas de passivo

D - Contas retificadoras de ativo

D - Sócios Conta Capital

- Pela transferência dos saldos das contas credoras em virtude da incorporação...

Na sociedade incorporadora, em decorrência do aumento de capital, credita-se a conta de Capital e debita-se a conta Sócios Conta Capital pelo respectivo valor das quotas de cada sócio; pela transferência dos elementos ativos debita-se as contas devedoras da incorporadora, correspondente aos valores transferidos da incorporada, em contrapartida da Conta Corrente de Incorporação; pela transferência dos elementos passivos, credita-se as contas credoras da incorporadora correspondentes aos valores transferidos da incorporada em contrapartida da

Conta Corrente de Incorporação; credita-se as contas Sócios Conta Capital, encerrando-as e debita-se a Conta Corrente de Incorporação, encerrando-a.

Os lançamentos contábeis na sociedade incorporadora são representados abaixo:

D – Sócios Conta Capital

C – Capital Social

- Pela transferência do capital social da sociedade YYY Ltda., por nós incorporada, conforme Ata de Assembléia arquivada na Junta Comercial sob o número...

C – Conta Corrente de Incorporação

D – Contas de ativo

D – Contas retificadoras do passivo

- Pela transferência dos saldos das contas devedoras da sociedade YYY Ltda., por nós incorporada, conforme...

D – Conta Corrente de Incorporação

C – Contas de passivo

C – Contas retificadoras do ativo

C – Sócios Conta Capital

- Pela transferência dos saldos das contas credoras da sociedade YYY Ltda., por nós incorporada, conforme...

#### 2.3.2.2 Processo de fusão

A fusão, operação que consiste na união de duas ou mais empresas a fim de formar uma nova sociedade, terá seus registros contábeis realizados em todas as empresas que se envolverem no processo.

Nas empresas fusionadas, encerram-se as contas devedoras, creditando-as em contrapartida a Conta Corrente de Fusão; encerra-se a conta de Capital, debitando-a e credita-se a conta Sócios Conta Capital, pelo valor da quota de cada sócio; encerra-se as contas credoras e as contas Sócios Conta Capital, debitando-as em contrapartida a Conta Corrente de Fusão, ocasionando assim o seu zeramento.

Nestas empresas, os lançamentos contábeis são os demonstrados abaixo:

D – Conta Corrente de Fusão

C – Contas de ativo

C – Contas retificadoras do passivo

- Pela transferência dos saldos das contas devedoras em virtude da dissolução de nossa sociedade por motivo de fusão, e criação de uma sociedade que girará sob a razão social de XYZ S/A.

D – Capital Social

C – Sócios Conta Capital

- Pela reversão do capital, em virtude de transferência de nosso patrimônio para a firma XYZ S/A, nossa sucessora.

C – Conta Corrente de Fusão

D – Contas de passivo

D – Contas retificadoras do ativo

D – Sócios Conta Capital

- Pela transferência dos saldos das contas credoras em virtude da dissolução de nossa sociedade...

Na sociedade que resultar desta fusão, em decorrência da subscrição do capital da nova sociedade, credita-se a conta Capital e debita-se a conta Sócios Conta Capital pelos respectivos valores das quotas de cada sócio; pela transferência dos elementos ativos para nova sociedade, debita-se as contas de ativo pelos valores transferidos e credita-se a Conta Corrente de Fusão; pela transferência dos elementos passivos, credita-se na nova sociedade as contas de passivo pelos valores transferidos das fusionadas e debita-se a Conta Corrente de Fusão; credita-se as contas Sócios Conta Capital, encerrando-as, e debita-se a Conta Corrente de Fusão, encerrando-a.

Nessa situação, os lançamentos contábeis são representados a seguir:

D - Sócios Conta Capital

C – Capital Social

- Pela constituição da nova empresa, em decorrência da fusão das sociedades...

C – Conta Corrente de Fusão

D – Contas de ativo

D – Contas retificadoras de passivo

- Pelas contas devedoras transferidas à nova sociedade.

D – Conta Corrente de Fusão

C – Contas de passivo

C – Contas retificadoras do ativo

C – Sócios Conta Capital

- Pelas contas credoras transferidas à nova sociedade.



### 2.3.2.3 Processo de cisão

Na cisão ocorrerá a transferência total, ou parcial do patrimônio de uma companhia para uma ou mais sociedades já existentes ou constituídas para este fim.

Para os casos de cisão com transferência total do patrimônio para sociedades já existentes, os lançamentos contábeis devem ser feitos na sociedade cindida e na(s) sociedade(s) que absorver(em) o patrimônio transferido. Os registros na sociedade cindida dar-se-ão através do encerramento das contas devedoras, creditando-as em contrapartida a Conta Corrente de Cisão; encerrando a conta de Capital, debitando-a e creditando a conta Sócios Conta Capital, de acordo com o valor das quotas de cada sócio; encerrando as contas credoras e as contas Sócios Conta Capital, debitando-as em contrapartida da Conta Corrente de Cisão, zerando-a.

Os lançamentos contábeis devem ser representados da forma abaixo:

D – Conta Corrente de Cisão

C – Contas de ativo

C – Contas retificadoras do passivo

- Pela transferência da totalidade do nosso ativo para a empresa WRK Ltda., em virtude de cisão total de nossa empresa, conforme distrato social arquivado na Junta Comercial sob o número...

D – Capital Social

C – Sócios Conta Capital

- Pela transferência do capital social para a empresa WRK Ltda., em virtude...

C – Conta Corrente de Cisão

D – Contas de passivo

D – Contas retificadoras do ativo

D – Sócios conta capital

- Pela transferência da totalidade do nosso passivo para a empresa WRK Ltda., em virtude...

Na sociedade que absorver o patrimônio da sociedade cindida, são realizados lançamentos para o aumento de capital, creditando a conta Capital e debitando as contas Sócios Conta Capital pelos valores das quotas de cada sócio; pelo recebimento dos valores ativos, debitando as contas de ativo pelos valores das respectivas contas transferidas da sociedade cindida, em contrapartida a Conta Corrente de Cisão; pelo recebimento dos valores passivos, creditando as contas de passivo pelos valores transferidos da sociedade cindida em

contrapartida a Conta Corrente de Cisão; encerrando as contas Sócios Conta Capital pelo débito da Conta Corrente de Cisão, encerrando-a.

Os lançamentos contábeis representam-se da seguinte forma:

D – Sócios Conta Capital

C – Capital Social

•Pelo recebimento do capital social da empresa VGB Ltda. pela nossa empresa, conforme alteração contratual arquivada na Junta Comercial, sob o número...

C – Conta Corrente de Cisão

D – Contas de ativo

D – Contas retificadoras do passivo

•Pelo recebimento da totalidade do ativo da empresa VGB Ltda., em virtude de sua cisão total.

D – Conta Corrente de Cisão

C – Contas de passivo

C – Contas retificadoras do ativo

C – Sócios Conta Capital

•Pelo recebimento da totalidade do passivo da empresa VGB Ltda. em virtude de sua cisão total.

Nos casos de cisão total, para a constituição de nova sociedade, os lançamentos contábeis são realizados de maneira idêntica aos descritos no processo anterior, porém, não ocasionando aumento de capital, e sim, a constituição do capital.

Havendo cisão parcial, para as sociedades existentes ou para a constituição de nova sociedade, os registros contábeis são os mesmos elencados anteriormente, sendo que os valores transferidos a cada sociedade serão proporcionais à parcela cindida e à parcela que cada sociedade absorver dessa operação.

## **2.4 Processo de transformação**

Transformação é o processo pelo qual uma sociedade passa de um tipo jurídico para outro, independente de dissolução e liquidação.

#### 2.4.1 Aspectos legais e societários

O art. 1.113 do Código Civil esclarece que a transformação depende do consentimento de todos os sócios ou acionistas, salvo se previsto no estatuto ou no contrato social, caso em que o sócio dissidente terá o direito de retirar-se da sociedade.

A transformação, conforme estabelece o art. 1.115 do Código Civil, não modificará nem prejudicará, em caso algum os direitos dos credores, permanecendo as mesmas garantias que existiam no tipo de sociedade anterior. Em seu parágrafo único, dispõe que 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.

#### 2.4.2 Aspectos fiscais e tributários

Conforme prevê o art. 132 do Código Tributário Nacional, a pessoa jurídica que resultar de transformação responderá pelos tributos devidos pelas sucedidas até a data do ato de reorganização societária.

O art. 234 do Decreto 3.000 de 1999 prevê que nos casos de transformação e de continuação da atividade explorada pela sociedade ou firma extinta, por qualquer sócio remanescente ou pelo espólio, sob a mesma ou nova razão social, ou firma individual, o imposto continuará a ser pago como se não houvesse alteração das firmas ou sociedades.

Segundo Neves e Viceconti (2004), o Departamento Nacional do Registro de Comércio (DNRC) não admite a participação de firma individual em processo de transformação, quer como transformando, quer como resultante. Os mesmos, afirmam que ocorrendo apenas a transformação da sociedade, ela não estará obrigada a antecipar a apresentação da DIPJ.

#### 2.4.3 Aspectos contábeis

Neste aspecto, a legislação não faz qualquer menção ao tratamento que deve ser dispensado a transformação. Entretanto, pode-se deduzir que quando ocorrer o processo de transformação de uma sociedade anônima para uma sociedade limitada, acontecerá a reversão de reservas para a conta de lucros acumulados, visto que na sociedade limitada não são constituídas reservas.

## 2.5 Aspectos trabalhistas

Direito do Trabalho, segundo Martins (2006) é o conjunto de princípios, regras e instituições relativas à relação de trabalho subordinado e situações análogas, visando assegurar melhores condições de trabalho e sociais ao trabalhador, de acordo com as medidas de proteção que lhes são destinadas. Ainda, afirma que a finalidade deste ramo do direito é assegurar melhoras nas condições de trabalho, bem como nas condições sociais ao trabalhador, para que por meio de seu salário possa ter uma vida digna e desempenhar seu papel na sociedade. Essas melhorias nas condições do trabalhador serão realizadas por meio da legislação, que objetiva proteger o trabalhador, pois este é considerado o pólo mais fraco da relação com o empregador.

Conforme o exposto no conceito acima, as partes envolvidas no contrato de trabalho são o empregador e o empregado, que segundo a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seus artigos 2º e 3º, são conceituados da seguinte forma: empregador, considerado a empresa individual ou coletiva, que, assume os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço; empregado, é toda pessoa física que prestar serviços de caráter não eventual ao empregador, sob a dependência do mesmo e mediante salário.

A relação entre essas partes se faz por meio de um contrato individual de trabalho, que conforme o artigos 442 e 443 da CLT, é o acordo tácito ou expresso, correspondente à relação de emprego. Este poderá ser ainda verbal ou por escrito, e por prazo determinado ou indeterminado.

Sendo um ramo específico do Direito, o Direito do Trabalho possui seus princípios próprios. Para Martins (2006), princípios são as proposições básicas que fundamentam as ciências; para o Direito, estes vão ser o fundamento, a base que irá informar e inspirar as normas jurídicas. No Direito do Trabalho, para este autor, devem ser seguidos os seguintes princípios:

- Princípio da Proteção – estabelece como regra, proporcionar uma forma de compensar a superioridade econômica do empregador em relação ao empregado, dando a este superioridade jurídica por meio da proteção dispensada pela lei.
- Princípio da Irrenunciabilidade de Direitos – tem a regra de que os direitos trabalhistas são irrenunciáveis pelo trabalhador. O art. 9º da CLT dispõe que serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos trabalhistas.

- Princípio da Continuidade da Relação de Emprego – presume-se que o contrato de trabalho terá validade por tempo indeterminado.
- Princípio da Primazia da Realidade – estabelece que os fatos são muito mais importantes do que os documentos.

Estes princípios devem ser observados em qualquer situação na relação trabalhista, bem como nos casos de sucessão de empregadores. Para Alves (2007) a sucessão configura-se quando se substitui o sujeito ativo ou passivo de uma relação jurídica sem que esta se modifique, sendo que a sucessão de empregadores ocorrerá quando houver transferência da titularidade da empresa, dando-se continuidade a exploração da atividade econômica pelo sucessor, utilizando a mesma mão-de-obra e o mesmo estabelecimento, cabendo ao sucessor a responsabilidade pelas obrigações decorrentes do contrato de trabalho.

Na CLT, o acima disposto está previsto, no art. 10, que dispõe que qualquer alteração na estrutura jurídica da empresa não afetará os direitos adquiridos por seus empregados; e no art. 448, que diz que a mudança na propriedade ou na estrutura da empresa não afetará os contratos de trabalho dos respectivos empregados, sendo os dispositivos que regulam a sucessão trabalhista.

Para Moreira (2002), o contrato de trabalho, embora, em regra, seja personalíssimo em face do empregado, o mesmo não ocorre em relação ao empregador, ou seja, a transferência da atividade econômica para outro titular mantém em vigor o contrato de trabalho celebrado entre o trabalhador e o titular anterior em todos os seus itens, objetivando garantir ao empregado a satisfação de seus direitos mesmo com a troca da titularidade do empregador ou qualquer outra transformação jurídica do mesmo.

A sucessão da empresa pode ocorrer através da incorporação, da fusão, da cisão ou da transformação, sendo tais institutos já conceituados anteriormente.

No caso da transformação como há apenas uma alteração no contrato social ou no estatuto social, ou seja, não ocorre alteração da pessoa jurídica, portanto, não ocorre sucessão de empregador, acontece apenas uma mudança no regime jurídico societário.

Nos casos de fusão e incorporação e cisão total, as sociedades sucessoras assumem todos os direitos e obrigações das sucedidas, portanto ocorre a sucessão de empregador conforme prevêm os artigos da CLT.

Na cisão parcial, partindo-se do pressuposto de que a sucessão trabalhista configura-se com a continuidade da prestação de serviço dos trabalhadores, mesmo com a transformação do empregador em outra pessoa jurídica, pouco importa se ocorreu a transferência de toda a

empresa ou de apenas uma parte dela. Os empregados que se mantiverem trabalhando em seus postos de trabalho não sofrem perdas, nem mesmo alterações em seus contratos de trabalho.

### 3 METODOLOGIA

Conforme Galliano (1999 apud SILVA, 2003) o conhecimento leva o homem a apropriar-se da realidade e, ao mesmo tempo, a penetrar nela, o que confere a vantagem de torná-lo mais apto para a ação consciente. O conhecimento liberta, pois permite que se atue no sentido de modificar as circunstâncias em benefício próprio. Um tipo de conhecimento é o conhecimento científico, que para Silva (2003) é aquele que atende ao propósito da ciência que é o de desvendar a realidade, por isso é real, lida com ocorrências ou fatos, fazendo com que a ciência some, conquiste e avance à medida que novas descobertas são incorporadas aos seus domínios.

Para se atingir o conhecimento é utilizada a pesquisa científica, que para Cruz e Ribeiro (2004) busca compreender a forma como se processam os fenômenos observados, descrevendo sua estrutura e funcionamento, com o propósito de descobrir respostas a questões propostas e compreender os fatos.

A revisão bibliográfica consiste em estudos que analisam a produção bibliográfica de uma área temática, dentro de um espaço de tempo, fornecendo assim uma visão geral da matéria em estudo. Logo, a revisão bibliográfica evidencia em uma única fonte o que ocorreu ou está ocorrendo sobre o assunto em estudo.

Sendo assim, no presente estudo foi utilizada a pesquisa bibliográfica, que no entendimento de Cervo e Bervian (2002), procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos a qual pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Constitui-se como um meio de formação por excelência sendo o procedimento básico para os estudos monográficos, onde se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema.

Dependendo do objeto da pesquisa, deve-se também definir o método utilizado, que para Cervo (1983) é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim ou um resultado desejado, sendo o método científico aplicado de modo positivo, isto é, deve-se preocupar com o que é e não com o que se pensa que deve ser, aproveitando-se, assim, dos processos de dedução e indução.

Dessa forma, este estudo foi realizado com a utilização do método dedutivo, que, para Cervo e Bervian (2002) é a relação lógica que se estabelece entre proposições, dependendo o seu vigor do fato de a conclusão ser sempre verdadeira, desde que as premissas também o sejam.

Ainda conforme estes autores, técnicas são os passos ou etapas utilizados para a realização da pesquisa, podendo ser: observação, experimentação, indução, dedução, inferência, entre outros. A técnica utilizada neste trabalho é a dedução, que para Cervo (1983) é a argumentação que torna explícitas verdades particulares contidas em verdades universais, construindo estruturas lógicas, através do relacionamento entre antecedente e conseqüente.

Assim, o trabalho, através da pesquisa bibliográfica, utilizando-se do método dedutivo, traz o conhecimento acerca dos processos de reorganização societária e traz sua aplicabilidade demonstrada através dos procedimentos aplicáveis. Através desta pesquisa, observou-se que não se dispõe de uma obra que contenha todos os aspectos referentes ao assunto, e que a legislação pertinente também se encontra esparsa.



## **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Este capítulo traz os principais procedimentos necessários a cada processo de reorganização societária, organizados como um cronograma, de forma a auxiliar os profissionais capacitados para realizarem tais rotinas.

Os procedimentos para a realização dos processos de reorganização societária são normatizado principalmente pela IN do Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC) nº 88 de 2 de agosto de 2001, que dispõe sobre o arquivamento dos atos de transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades mercantis, sendo tais processos aplicados apenas a essas sociedades, não abrangendo as firmas mercantis individuais, conforme prevê o art. 23 dessa IN.

### **4.1 Processo de incorporação**

O processo de incorporação deverá obedecer alguns procedimentos previstos nos arts. 9 a 12 da IN DNRC nº 88 de 2001, partindo da constituição de assembléia geral extraordinária, ata exemplificativa no Anexo A, para aprovar o protocolo, a justificação e o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade incorporada, que deverá ser elaborado por três peritos ou empresa especializada, e ainda, autorizar, quando for o caso, o aumento do capital com o valor do patrimônio líquido incorporado; ou, elaborar a alteração contratual da sociedade incorporadora, constante no Anexo B, quando for o caso, com os mesmos propósitos.

Após estes atos, será convocada nova assembléia geral extraordinária, ou elaborado instrumento de alteração contratual da sociedade incorporada, conforme Anexo C, para aprovar o protocolo e a justificação, autorizando os seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação. Quando o laudo de avaliação e a incorporação forem aprovados, através de assembléia geral, ou quando for o caso, por alteração contratual, extingue-se a incorporada e, os administradores da incorporada deverão providenciar o arquivamento dos atos e sua publicação, quando couber.

Para o arquivamento dos atos de incorporação, além dos demais documentos formalmente exigidos, é necessária a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual das sociedades incorporadora com a aprovação do protocolo, da justificação, a nomeação dos três peritos ou de empresa especializada, do laudo de avaliação, a versão do

patrimônio líquido, o aumento do capital social, se for o caso, extinguindo-se a incorporada e os mesmos documentos necessários à incorporadora, com a aprovação do protocolo, da justificação, e autorização dos administradores para praticarem os atos necessários à incorporação.

Quando o protocolo, a justificação e o laudo de avaliação não estiverem transcritos na ata ou na alteração contratual serão apresentados como anexo.

As sociedades envolvidas nesse tipo de operação que tenham sede em outra unidade de federação deverão arquivar a requerimento dos administradores da incorporadora na Junta Comercial da respectiva jurisdição os seus atos específicos:

- na sede da incorporadora: o instrumento que deliberou a incorporação;
- na sede da incorporada: o instrumento que deliberou a sua incorporação, instruído com certidão de arquivamento do ato da incorporadora, na junta comercial de sua sede.

Assim, após o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação, a operação está concretizada, cabendo o registro na contabilidade dos efeitos causados por esta. Antes disso, porém, a empresa incorporada deverá levantar balanço patrimonial e demonstrativo de resultado, a fim de demonstrar a constituição patrimonial antes da incorporação. Os registros contábeis deverão ser realizados tanto na(s) empresa(s) incorporada(s), quanto na empresa incorporadora.

Na(s) empresa(s) incorporada(s), os lançamentos deverão representar a transferência do patrimônio da(s) empresa(s) incorporada(s) para a empresa incorporadora, sendo criada uma conta transitória denominada Conta Corrente de Incorporação, que receberá essa transferência, a qual será zerada após efetuados todos os lançamentos. Estes lançamentos são registrados na contabilidade através do seguinte procedimento:

- Pela transferência dos saldos das contas de ativo e das contas retificadoras do passivo:

D – Conta Corrente de Incorporação

C – Contas de ativo

C – Contas retificadoras do passivo

- Pela reversão aos sócios/acionistas do valor de suas quotas/ações:

D – Capital Social

C – Sócios Conta Capital

•Pela transferência dos saldos das contas de passivo, das retificadoras do ativo e da conta Sócios Conta Capital:

C – Conta Corrente de Incorporação

D - Contas de passivo

D - Contas retificadoras de ativo

D - Sócios Conta Capital

Após estes registros, deverá ser levantado o balanço patrimonial e a demonstração de resultado, a fim de demonstrar a situação patrimonial da empresa após a incorporação.

Na sociedade incorporadora deverá ser efetuado o registro pelo aumento de capital, decorrente da(s) incorporação(ões), de acordo com o valor das quotas/ações de cada sócio/acionista e registrar-se também a transferência de ativos e passivos da(s) sociedade(s) incorporada(s) à sociedade incorporadora. Os lançamentos contábeis efetuados a fim de demonstrar estas operações são:

•Pelo aumento do capital:

D – Sócios Conta Capital

C – Capital Social

•Pela transferência dos elementos ativos:

C – Conta Corrente de Incorporação

D – Contas de ativo

D – Contas retificadoras do passivo

•Pela transferência dos elementos passivos:

D – Conta Corrente de Incorporação

C – Contas de passivo

C – Contas retificadoras do ativo

C – Sócios Conta Capital

No que se refere aos aspectos tributários, em havendo prejuízo fiscal na sociedade incorporada, a sociedade incorporadora mesmo sendo sua sucessora nos direitos e obrigações não poderá compensá-lo.

Para cumprir-se a obrigação acessória de repassar as informações econômico-fiscais à RFB, a(s) sociedade(s) incorporada(s) e a sociedade incorporadora deverão apresentar a DIPJ até o último dia do mês de maio de 2008, caso o evento de incorporação tenha ocorrido entre janeiro e abril deste ano, ou até o último dia do mês subsequente ao da ocorrência do evento, se este ocorrer entre maio e dezembro de 2008.

Em decorrência da extinção da sociedade incorporada no ano calendário de 2008, esta deverá apresentar a DIRF à RFB, relativa ao mesmo ano calendário, até o último dia do mês subsequente ao da ocorrência do evento, excetuando-se desta regra os casos que a incorporação ocorrer no mês de janeiro, quando a declaração será entregue até 31 de março de 2008.

Em cumprimento a obrigação acessória de apresentar a DCTF, a(s) sociedade(s) incorporada(s) e a sociedade incorporadora terão até o quinto dia útil do segundo mês calendário subsequente ao da realização do evento para fazê-la, independente de sua obrigação de apresentação ser mensal ou semestral. Esta regra não será observada na incorporadora, caso a(s) sociedade(s) incorporada(s) e a sociedade incorporadora possuam o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

De acordo com a legislação disposta para o ano calendário 2008 no exercício da obrigação acessória de entrega do DACON, as pessoas jurídicas que passarem pelo processo de incorporação entre 1º de janeiro e 31 de março de 2008, tanto a(s) incorporada(s), quanto as incorporadoras deverão apresentar o demonstrativo até o quinto dia útil do mês de maio de 2008. O DACON mensal deve ser referente ao mês do evento e, o DACON semestral referente ao primeiro semestre de 2008 deve compreender os demonstrativos dos dados referentes aos meses anteriores ao evento e ao próprio mês.

#### **4.2 Processo de fusão**

Para a realização da fusão deverão ser seguidos os procedimentos previstos na seção III da IN DNRC nº 88 de 2001.

Estes procedimentos iniciam pela constituição de assembléia geral extraordinária, como exemplificado no Anexo D, ou instrumento de alteração contratual, conforme Anexo E, de cada sociedade, e deverá aprovar o protocolo, a justificação e nomear três peritos ou empresa especializada para avaliação do patrimônio líquido das demais sociedades envolvidas; os acionistas ou sócios das sociedades a serem fusionadas, aprovam, em assembléia geral conjunta, o laudo de avaliação de seus patrimônios líquidos, e a constituição da nova empresa, vedado-lhes votarem o laudo da própria sociedade, demonstrado no Anexo F; constituída a nova sociedade, e extintas as sociedades fusionadas, os primeiros administradores promoverão o arquivamento dos atos da fusão e sua publicação, quando couber.

Para o arquivamento dos atos dessa operação, além dos documentos formalmente exigidos, são necessários: a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual de cada sociedade envolvida, com a aprovação do protocolo, da justificação e da nomeação dos três peritos ou de empresa especializada; e ata da assembléia geral de constituição ou o contrato social.

Igualmente ao que ocorre na incorporação, quando o protocolo, a justificação, e o laudo de avaliação não forem transcritos no instrumento de fusão, deverão ser apresentados como anexo.

Quando as sociedades envolvidas no processo de fusão tiverem sede em outra unidade da federação, deverão arquivar a requerimento dos administradores da nova sociedade na Junta Comercial da respectiva jurisdição os seguintes atos:

- na sede das fusionadas: o instrumento que aprovou a operação, a justificação, o protocolo e o laudo de avaliação; e após legalização da nova sociedade, deverá ser arquivada certidão ou instrumento de sua constituição;
- na sede da nova sociedade: a ata de constituição e o estatuto social, se nela não transcrito, ou contrato social.

As mudanças de controle acionário de companhias abertas e os registros de fusão devem ser comunicadas à SDE, pela CVM e pelo DNRC, respectivamente, para que este órgão cumpra com suas obrigações, dentre elas prevenir as infrações de ordem econômica.

Após a fusão das empresas, devem ser realizados os lançamentos contábeis de encerramento nas empresas fusionadas e os lançamentos relativos à constituição da nova empresa. Antes de serem efetuados os registros na contabilidade, decorrentes da fusão, deverá ser levantado o balanço patrimonial e a demonstração de resultado, capaz de trazer a situação patrimonial das fusionadas antes da ocorrência do processo.

Nas sociedades fusionadas, deverão ser registrados os encerramentos das contas patrimoniais, visto que estas empresas passarão a não existir, com a sucessão de todos seus direitos e obrigações à nova sociedade criada. Para a efetivação desses lançamentos, deve-se criar uma conta transitória denominada Conta Corrente de Fusão, que receberá os valores decorrentes dos encerramentos das contas patrimoniais, feito isto, esta conta estará zerada. Assim, os lançamentos contábeis são:

- Pelo encerramento das contas devedoras:

D – Conta Corrente de Fusão

C – Contas de ativo

C – Contas retificadoras do passivo

- Pelo encerramento da conta capital, com a reversão do saldo para os sócios:

D – Capital Social

C – Sócios Conta Capital

- Pelo encerramento das contas credoras:

C – Conta Corrente de Fusão

D – Contas de passivo

D – Contas retificadoras do ativo

D – Sócios Conta Capital

Depois de registrados os efeitos contábeis do processo de fusão, as empresas fusionadas deverão levantar balanço patrimonial e demonstrativo de resultado, demonstrando a nova situação patrimonial.

Na sociedade resultante da fusão, os lançamentos contábeis deverão representar a subscrição do capital da nova sociedade e a transferência dos elementos ativos e passivos de cada sociedade. Na contabilidade, os registros contábeis são os seguintes:

- Pela constituição da nova sociedade:

D - Sócios Conta Capital

C – Capital Social

- Pela transferência dos saldos das contas de ativo e das retificadoras de passivo:

C – Conta Corrente de Fusão

D – Contas de ativo

D – Contas retificadoras de passivo

- Pela transferência dos elementos passivos:

D – Conta Corrente de Fusão

C – Contas de passivo

C – Contas retificadoras do ativo

C – Sócios Conta Capital

Referente aos aspectos tributários, quando houver prejuízo fiscal em alguma das sociedades fundidas, a sociedade resultante da fusão, mesmo sendo sucessora das obrigações e direitos das sociedades fusionadas, não terá direito a compensar esse prejuízo.

Deverão ainda ser entregues, determinadas declarações, como: DIPJ, DIRF, DCTF e DACON. As empresas fusionadas deverão apresentar a DIPJ até o último dia do mês de maio de 2008, caso estas operações se realizem entre janeiro e abril do mesmo ano. No caso de o processo ocorrer entre maio e dezembro de 2008, a DIPJ deverá ser apresentada a RFB até o último dia do mês subsequente ao do evento.

A DIRF, no caso da pessoa jurídica extinta em 2008 decorrente da fusão, deverá ser apresentada até o último dia do mês subsequente ao da ocorrência do evento, excetuando-se os casos de fusão no mês de janeiro, quando a declaração deverá ser entregue até 31 de março de 2008.

A pessoa jurídica fusionada deverá apresentar a DCTF mensal ou semestral até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao da realização do evento.

Relativo à apresentação do DICON no ano de 2008, a sociedade fusionada entre 1º de janeiro e 31 de março de 2008 terá até o quinto dia útil do mês de maio para fazê-lo. De forma mensal, referindo-se ao mês do evento ou de forma semestral, referente ao primeiro semestre de 2008, compreendendo os meses anteriores a fusão e o mês do evento.

### **4.3 Processo de cisão**

O processo de cisão poderá ser realizado sob quatro perspectivas: cisão total para sociedades existentes e cisão total para constituição de novas sociedades, cisão parcial para sociedades existentes e cisão parcial para constituição de novas sociedades, cujos procedimentos, conforme o caso, dispostos nos arts. 20 a 22 da IN DNRC nº 88 de 2001, são explicitados a seguir.

#### **4.3.1 Cisão total para sociedades existentes**

Nessa forma de cisão, os procedimentos que devem ser seguidos são os seguintes:

- 1 – aprovação do protocolo, da justificação e do laudo de avaliação, elaborado por três peritos ou empresa especializada e autorização do aumento do capital, quando for o caso, pelas sociedades que, por assembléia geral ou por alteração contratual, absorverem o total do patrimônio líquido da sociedade cindida;
- 2 – aprovação do protocolo e da justificação, pela sociedade cindida, por assembléia geral ou por alteração contratual, bem como autorização a seus administradores para praticarem os demais atos da cisão;
- 3 – aprovado o laudo de avaliação pelas sociedades receptoras, efetivar-se-á a cisão, cabendo aos seus administradores o arquivamento dos atos de cisão e a sua publicação, quando couber.

Para que se proceda o arquivamento dos atos de cisão, são necessários outros documentos, além dos formalmente exigidos, como: a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade cindida que aprovou a operação, com a justificação e o

protocolo; e a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual de cada sociedade que absorver o patrimônio da cindida, com a justificação, o protocolo, o laudo de avaliação e o aumento de capital.

Quando o processo de cisão envolver sociedades que tenham sede em outras unidades da federação, estas deverão arquivar nas respectivas Juntas Comerciais, os seguintes atos:

- a sociedade cindida deverá arquivar o ato que aprovou o protocolo da cisão e a justificação;
- as sociedades existentes deverão arquivar os atos que aprovaram a operação, o protocolo, a justificação e o laudo de avaliação.

Ao serem concluídos estes procedimentos relativos à cisão, a empresa cindida deverá registrar em sua contabilidade as suas conseqüências, bem como a sociedade que absorver o patrimônio da sociedade cindida.

No caso da sociedade cindida, independente do processo pelo qual tenha passado, deverá ser levantado balanço patrimonial e demonstrativo de resultado antes e após o processo de cisão, a fim de demonstrar sua situação patrimonial nos dois períodos; e seus lançamentos contábeis deverão expressar a transferência da totalidade dos ativos e passivos da sociedade, utilizando a conta transitória Conta Corrente de Cisão, capaz de concentrar os saldos desses lançamentos. Ao final, esta conta estará zerada e saber-se-á o valor exato do patrimônio repassado à sociedade. Os lançamentos contábeis são:

- Pela transferência dos saldos das contas de ativo e das retificadoras do passivo:

D – Conta Corrente de Cisão

C – Contas de ativo

C – Contas retificadoras do passivo

- Pela transferência do capital social à nova sociedade:

D – Capital Social

C – Sócios Conta Capital

- Pela transferência dos saldos das contas de passivo, das retificadoras do passivo e do valor do capital dos sócios:

C – Conta Corrente de Cisão

D – Contas de passivo

D – Contas retificadoras do ativo

D – Sócios Conta Capital

Na sociedade que absorver o patrimônio decorrente da cisão, deverão ser realizados lançamentos contábeis a fim de registrar o aumento no seu capital social. Tais lançamentos deverão representar a transferência dos elementos do ativo e do passivo, e o capital social, em



contrapartida de uma conta transitória, denominada Conta Corrente de Cisão, que ao final da escrituração estará com saldo zerado. Esses lançamentos estão representados a seguir:

•Pelo recebimento do capital social:

D – Sócios Conta Capital

C – Capital Social

•Pelo recebimento dos saldos das contas devedoras:

C – Conta Corrente de Cisão

D – Contas de ativo

D – Contas retificadoras do passivo

•Pelo recebimento dos saldos das contas credoras:

D – Conta Corrente de Cisão

C – Contas de passivo

C – Contas retificadoras do ativo

C – Sócios Conta Capital

No tocante aos aspectos tributários, para os casos de cisão total, independente de a transferência do patrimônio ocorrer para novas sociedades ou sociedades já existentes, quando houver prejuízo fiscal na sociedade cindida, a sociedade resultante da cisão não poderá compensar esse prejuízo, mesmo sendo sucessora de todos os direitos e obrigações da cindida.

As pessoas jurídicas que sofrerem alteração societária devido ao processo de cisão, seja ele total ou parcial, e com versão do patrimônio para sociedade já existente ou não, deverão cumprir a obrigação acessória de entrega de algumas declarações, a fim de prestar informações ao órgão responsável.

Nos casos de pessoa jurídica cindida entre janeiro e abril de 2008, deverá ser entregue à RFB a DIPJ até o último dia do mês de maio deste mesmo ano. Para os casos ocorridos entre maio e dezembro, a DIPJ deverá ser apresentada até o último dia do mês subsequente ao do evento.

A pessoa jurídica extinta no ano calendário de 2008 deverá apresentar a DIRF até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do evento, exceto quando o evento da cisão der-se no mês de janeiro, caso em que poderá ser entregue até 31 de março de 2008.

Quanto à obrigatoriedade de apresentação da DCTF, esta deverá ser feita pela pessoa jurídica cindida até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao da realização do evento, independente de ser mensal ou semestral.

Caso a operação de cisão ocorra entre 1º de janeiro e 31 de março de 2008, a pessoa jurídica cindida deverá apresentar até o quinto dia útil do mês de maio de 2008 o DACON

mensal referente ao mês do evento, ou o DACON semestral relativo ao primeiro semestre de 2008, conforme periodicidade de apresentação do demonstrativo da empresa.

#### 4.3.2 Cisão total para constituição de novas sociedades

Os procedimentos necessários para o processo de cisão total para constituição de novas sociedades iniciam pela sociedade cindida, através de assembléia geral ou alteração contratual, cuja ata ou instrumento de alteração contratual servirá de ato de constituição, aprovará a justificação com os elementos de protocolo e o laudo de avaliação elaborado por três peritos ou empresa especializada, relativamente ao patrimônio líquido que irá ser vertido para as novas sociedades; após, os administradores das sociedades resultantes da cisão providenciarão o arquivamento dos atos da cisão e a sua publicação, quando couber.

Para a realização do arquivamento dos atos dessa forma de cisão, além dos documentos formalmente exigidos, são necessários: a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade cindida que aprovou a operação, a justificação com elementos do protocolo, a nomeação dos três peritos ou empresa especializada, a aprovação do laudo e a constituição das novas sociedades; e os atos constitutivos das novas sociedades.

Caso o processo de cisão total para constituição de novas sociedades envolva sociedades que tenham sede em outras unidades da federação, estas deverão arquivar nas suas respectivas Juntas Comerciais os seguintes atos:

- a sociedade cindida deverá arquivar o ato que aprovou a justificação com os dados do protocolo, a nomeação dos três peritos ou de empresa especializada e o laudo de avaliação;
- as sociedades novas deverão arquivar os atos de constituição, com o estatuto ou contrato social, acompanhado da justificação com os dados do protocolo.

Após estes processos, a contabilidade registrará seus efeitos. A totalidade do patrimônio da empresa cindida será transferida para a nova sociedade resultante da cisão e, caberá para tal registro os mesmos lançamentos efetuados no caso de cisão total com transferência de patrimônio a sociedade já existente, demonstrada no item 4.3.1.

Como já citado, as declarações devidas ao final do processo serão as mesmas e obedecerão aos mesmos prazos daquelas citadas no item anterior.

#### 4.3.3 Cisão parcial para sociedades existentes

No caso de cisão parcial para sociedades existentes, os seguintes procedimentos devem ser seguidos: a sociedade, por sua assembléia geral ou por alteração contratual, que absorver parcela do patrimônio de outra, deverá aprovar o protocolo e a justificação, nomear três peritos ou empresa especializada e autorizar o aumento do capital, se for o caso; e a sociedade que estiver sendo cindida, por sua assembléia geral extraordinária ou por alteração contratual, deverá aprovar o protocolo, a justificação, bem como autorizar seus administradores a praticarem os demais atos da cisão. Aprovado o laudo de avaliação pela sociedade receptora, efetivar-se-á a cisão, cabendo aos administradores das sociedades envolvidas o arquivamento dos respectivos atos e a sua publicação, quando couber.

Além dos documentos formalmente exigidos, para o arquivamento dos atos de cisão, quando esta for parcial para sociedades existentes, são necessários, também: a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade cindida que aprovou a operação, com a justificação e o protocolo; e a ata de assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual de cada sociedade que absorver parcela do patrimônio da cindida, com a justificação, o protocolo, o laudo de avaliação e o aumento de capital.

Quando as sociedades envolvidas nessa forma de cisão tiverem sede em outras unidades de federação, deverão arquivar nas respectivas Juntas Comerciais, os seguintes atos:

- a sociedade cindida deverá arquivar o ato que aprovou o protocolo da operação e a justificação;
- a sociedade existente, que absorver parte do patrimônio transferido, arquivar o ato que aprovou a operação, a justificação, o protocolo, a nomeação dos três peritos ou a empresa especializada e o laudo de avaliação.

Após serem realizados estes procedimentos, a contabilidade deverá registrar suas conseqüências. Assim, nos casos de cisão parcial com transferência de parcela do patrimônio para uma sociedade já existente, os registros deverão expressar as parcelas do patrimônio transferidas à sociedade receptora. Os lançamentos são os mesmos efetuados nos casos de cisão total com transferência do patrimônio para sociedade já existente, diferindo apenas por este último repassar a totalidade do valor patrimonial.

No caso de cisão parcial, tanto para as sociedades existentes como para a constituição de novas sociedades, a sociedade cindida poderá compensar os seus prejuízos fiscais respeitando o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

Como descrito no item 4.3.1, as declarações devidas serão as mesmas em todos os processos de cisão, obedecendo ao mesmo prazo para entrega.

#### 4.3.4 Cisão parcial para constituição de novas sociedades

Os procedimentos que devem ser realizados para essa forma de cisão, constam da ata da assembléia geral extraordinária, exemplificada no Anexo G, ou a alteração contratual da sociedade cindida, conforme exposto no Anexo H, que servirá como ato de constituição da nova sociedade, aprovando a justificação com os elementos de protocolo e o laudo de avaliação elaborado por três peritos ou empresa especializada, relativamente à parcela do patrimônio líquido a ser transferida para a sociedade em constituição; enquanto os administradores da sociedade cindida e os da resultante da cisão providenciarão o arquivamento dos respectivos atos e sua publicação, quando couber.

No arquivamento dos atos dessa forma de cisão, são necessários outros documentos, além dos formalmente exigidos, tais como: a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade cindida que aprovou a operação com a justificação, o protocolo e o laudo de avaliação; e os atos constitutivos da nova sociedade.

No caso em que as sociedades envolvidas no processo de cisão parcial para constituição de novas sociedades tenham sede em outras unidades da federação, deverão arquivar nas Juntas Comerciais de sua jurisdição os seguintes atos:

- a sociedade cindida deverá arquivar o ato que aprovou a justificação com os dados do protocolo e a nomeação dos três peritos ou da empresa especializada e o laudo de avaliação;
- a sociedade nova deverá arquivar o ato de constituição, com o estatuto ou contrato social, acompanhado da justificação com os dados do protocolo.

Os lançamentos contábeis relativos à operação de cisão parcial com transferência de parcela do seu patrimônio para sociedades novas são os mesmos que no caso de cisão total com repasse do patrimônio para uma nova sociedade, diferindo-se apenas no percentual repassado.

A DIPJ, DIRF, DCTF e o DACON deverão ser entregues a RFB nos prazos estabelecidos no item 4.3.1, já que estas declarações obedecem aos mesmos prazos de entrega sob qualquer tipo de cisão.

#### 4.4 Processo de transformação

Transformação é a operação na qual uma sociedade muda de tipo jurídico, sem que haja dissolução e liquidação, cujos procedimentos estão dispostos na seção I da IN DNRC nº 88 de 2001.

Os sócios ou acionistas da sociedade a ser transformada deverão deliberar sobre: a transformação da sociedade, podendo fazê-la por instrumento público ou particular; a aprovação do estatuto ou contrato social; e a eleição dos administradores, dos membros do conselho fiscal, se permanente, e fixação das respectivas remunerações quando se tratar de sociedade anônima.

O processo de transformação deverá ser aprovado pela totalidade dos sócios ou acionistas, salvo se prevista em disposição contratual ou estatutária. No caso de transformação por deliberação majoritária, o nome de dissidentes não constará no instrumento resultante.

A deliberação de transformação da sociedade anônima em outro tipo de sociedade deverá ser formalizada por assembléia geral extraordinária, na qual será aprovado o contrato social, transcrito na própria ata da assembléia ou em instrumento separado.

A transformação de sociedades contratuais em qualquer outro tipo jurídico de sociedade deverá ser formalizada por meio de alteração contratual, na qual será aprovado o estatuto ou contrato social, transcrito na própria alteração, conforme exemplificado nos Anexos I e J, ou em instrumento separado.

No arquivamento do processo de transformação, são necessários outros documentos além dos formalmente exigidos, tais como: o instrumento de transformação; o estatuto ou contrato social, se não transcrito no instrumento de transformação; e a relação completa dos acionistas ou sócios, com a indicação da quantidade de ações ou cotas resultantes da conversão. Para efeito de arquivamento perante a Junta Comercial, a transformação poderá ser formalizada em instrumento único ou em separado.

Neste processo de reorganização societária não serão efetuados lançamentos contábeis na maioria das situações, exceto nos casos em que uma sociedade anônima se transformar em uma sociedade limitada. Nesta situação, poderá ocorrer o caso de contas existentes nas sociedades anônimas, especialmente no patrimônio líquido, no que se refere a reservas, que não existem na nova sociedade. Assim, proceder-se-á a reversão desses saldos para conta de Lucros Acumulados.

Quanto às declarações, não serão necessárias suas apresentações antecipadas, visto que nesse processo acontece apenas a alteração de tipo societário da sociedade.

#### **4.5 Documentação formalmente exigida**

Os processos de reorganizações societárias, incorporação, fusão, cisão e transformação, podem acarretar a constituição, a extinção ou apenas a alteração de sociedades, e para cada situação é exigida uma documentação específica pela respectiva Junta Comercial. Explicitaremos a seguir, a documentação exigida para sociedades limitadas pela Junta Comercial, conforme o CRC/RS (2003); e a documentação exigida para as sociedades anônimas, conforme o DNRC (2006).

De acordo com estes órgãos, toda cópia de documentos exigida deve estar autenticada por cartório, caso isso não aconteça, o servidor no ato da apresentação da documentação, à vista do documento original, poderá autenticar a cópia.

Os contratos sociais, atas de assembléias, estatutos sociais e certidões, serão exigidos em no mínimo três vias, sendo pelo menos uma original, podendo-se anexar vias adicionais, caso em que será cobrado um valor de acordo com a tabela de preços de cada Junta Comercial.

As empresas que necessitam de aprovação prévia de órgão governamental para a realização desses processos, citadas no decorrer do trabalho, serão as empresas de serviços aéreos; instituições financeiras ou assemelhadas, públicas ou privadas; empresas de radiodifusão e telecomunicação entre outras.

##### **4.5.1 Constituição de sociedade limitada**

A sociedade limitada tem seu capital social dividido em quotas, de valores iguais ou desiguais, em que a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. A constituição de uma sociedade limitada consiste na formalização da empresa através de um contrato social e demais documentos exigidos nos órgãos de registro. Os documentos exigidos estão listados a seguir:

- a) uma via do requerimento (capa de processo), com assinatura do administrador, sócio, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) três vias do contrato social, assinado pelos sócios ou seus procuradores ou, Certidão de inteiro teor do contrato social, quando revestir a forma pública;

- c) uma via de declaração de desimpedimento para o exercício de administração de sociedade empresária, assinada pelo(s) administrador(es) designados no contrato social, se essa não constar em cláusula própria;
- d) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com poderes específicos e se por instrumento particular, com firma reconhecida, quando o requerimento, o contrato social ou a declaração de que trata o item anterior for assinada por procurador. Se o delegante for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- e) uma via da cópia autenticada da identidade dos administradores e do signatário do requerimento;
- f) uma via da aprovação prévia de órgão governamental;
- g) uma via da Ficha de Cadastro Nacional – FCN fls. 1 e 2;
- h) quando houver participação societária de:
  - h.1) sociedade estrangeira:
    - uma via de prova de existência legal da empresa e da legitimidade de sua representação (representante legal ou procurador);
    - uma via de inteiro teor do contrato ou do estatuto;
    - uma via de procuração estabelecendo representante no Brasil com poderes para receber citação;
    - uma via da tradução dos referidos atos, por tradutor matriculado em qualquer Junta Comercial.
  - h.2) pessoa física residente e domiciliada no exterior:
    - uma via de procuração estabelecendo representante no país, com poderes para receber citação;
    - uma via da tradução da procuração por tradutor matriculado em qualquer Junta Comercial.
  - h.3) empresa pública, sociedade de economia mista, autarquia ou fundação pública:
    - uma via do exemplar da folha do Diário Oficial da União, do Estado, do DF ou do Município que contiver o ato de autorização legislativa; ou citação, no contrato social, da natureza, número e data do ato de autorização legislativa bem como do nome, data e folha do jornal em que foi publicada.
- i) comprovante de pagamento:
  - i.1) Guia de Recolhimento/Junta Comercial;
  - i.2) DARF/Cadastro Nacional de Empresas (cód. 6621).

Sendo o contrato social um acordo entre os membros de uma sociedade, deverá conter no mínimo os seguintes elementos: título (Contrato Social); preâmbulo; corpo do contrato

com cláusulas obrigatórias e fecho. No preâmbulo, deverão constar a qualificação dos sócios e de seus representantes e o tipo jurídico da sociedade (Sociedade Limitada). Como cláusulas obrigatórias do contrato social, temos:

- a) nome empresarial, que poderá ser firma social ou denominação social;
- b) capital da sociedade, expresso em moeda corrente, a cota de cada sócio, a forma e o prazo de sua integralização;
- c) endereço completo da sede, bem como das filiais;
- d) declaração precisa e detalhada do objeto social;
- e) prazo de duração da sociedade;
- f) data de encerramento do exercício social, quando não coincidente com o ano civil;
- g) as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições; na sua falta, deve constar que os administradores serão nomeados em ato separado;
- h) qualificação do administrador não-sócio, designado no contrato;
- i) participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;
- j) foro ou cláusula arbitral.

No fecho do contrato social deverão constar localidade e data do contrato e nome dos sócios e respectivas assinaturas. Não é necessário o reconhecimento das firmas dos sócios, mas se houver dúvida quanto à veracidade da assinatura a Junta Comercial deverá exigir o reconhecimento de firma.

O contrato social deverá conter o visto de advogado, com a indicação do nome e número de inscrição na Ordem dos Advogados do Brasil-OAB.

As folhas do contrato social, não assinadas, deverão ser rubricadas por todos os sócios ou seus representantes legais.

#### 4.5.2 Constituição de sociedade anônima

A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas. Sua constituição dar-se-á através do estatuto social, podendo ser realizada de três formas: subscrição pública em assembléia geral, subscrição particular em assembléia geral e subscrição particular mediante instrumento público.

Para que uma companhia seja constituída devem-se cumprir alguns requisitos preliminares conforme o art. 80 da Lei 6.404 de 1976, tais como:



- a) subscrição, por pelo menos duas pessoas, de todas as ações em que se divide o capital social fixado no estatuto;
- b) conforme estabelece o art. 7º da mesma Lei o capital poderá ser subscrito em bens ou dinheiro, sendo em dinheiro, será exigida a integralização como entrada de no mínimo 10% do preço de emissão das ações subscritas e, os bens que forem utilizados para subscrição serão transferidos para a sociedade após o laudo de avaliação feito por três peritos ou por empresa especializada em perícia, de acordo com o art. 8º da Lei 6.404 de 1976;
- c) depósito no Banco do Brasil S/A ou estabelecimento bancário autorizado pela CVM da realização inicial em dinheiro. Conforme o art. 81 da Lei 6.404 de 1976, esse depósito deverá ser providenciado pelo fundador no prazo de cinco dias contados do recebimento das quantias, em nome do subscritor e a favor da sociedade em fase de implantação, que só poderá movimentar o numerário após haver adquirido personalidade jurídica e, caso a companhia não se constitua dentro de seis meses da data do depósito, o banco restituirá as quantias depositadas diretamente aos subscritores.

De acordo com o art. 94 da Lei das Sociedades por Ações, nenhuma companhia poderá funcionar sem que sejam arquivados e publicados seus atos constitutivos. No arquivamento dos documentos legais, necessários à constituição da companhia, conforme o art. 97 da referida Lei, cumpre ao órgão de registro do comércio avaliar se as prescrições legais foram observadas, bem como se no estatuto constam cláusulas contrárias à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

Consoante aos parágrafos 1º e 2º do art. 97 anteriormente citado, caso o arquivamento seja negado, por inobservância de prescrição ou exigência legal ou por irregularidade verificada na constituição da companhia, os primeiros administradores deverão convocar imediatamente a assembléia-geral para sanar a falta ou irregularidade, ou autorizar as providências que se fizerem necessárias. Essa assembléia realizar-se-á em primeira convocação com a presença de acionistas que representam no mínimo metade do capital social, ou em segunda convocação com qualquer número. A deliberação será tomada por acionistas que representem, no mínimo, metade do capital social. Se a falta for do estatuto, poderá ser resolvida na mesma assembléia, que decidirá se a companhia deve responsabilizar civilmente os fundadores. Depois de provada a regularidade, mediante a 2º via da ata da assembléia, o registro do comércio arquivará os atos constitutivos da companhia.

Após o arquivamento dos atos constitutivos, os administradores da companhia providenciarão a publicação desses, bem como da certidão do arquivamento, em órgão oficial do local de sua sede, nos trinta dias subseqüentes, segundo o art. 98 da Lei 6.404 de 1976. Em

seu parágrafo 1º afirma que um exemplar do órgão oficial deverá ser arquivado no registro do comércio

#### 4.5.2.1 Subscrição pública em assembléia geral

De acordo com o art. 82 da Lei 6.404 de 1976, a constituição de companhia por subscrição pública depende do prévio registro da emissão na CVM, e a subscrição somente poderá ser efetuada com a intermediação de instituição financeira. O pedido de registro de emissão será normatizado pela CVM e apresentará juntamente o estudo de viabilidade econômica e financeira do empreendimento; o projeto do estatuto social e o prospecto, organizado e assinado pelos fundadores e pela instituição financeira intermediária.

O projeto do estatuto social conterà as normas que irão reger a companhia, os requisitos exigidos para os contratos das sociedades mercantis em geral e os peculiares às companhias. De acordo com o DNRC (2006), o estatuto social deverá conter necessariamente os seguintes itens:

- denominação social;
- prazo de duração;
- sede: município
- objeto social, definido de modo preciso e completo;
- capital social, expresso em moeda nacional;
- ações: número em que se divide o capital social, espécie (ordinária, preferencial, fruição), classe das ações e se terão valor nominal ou não, conversibilidade, se houver, e forma nominativa;
- diretores: número mínimo de 2, ou limites máximo e mínimo permitidos; modo de sua substituição; prazo de gestão (não superior a três anos); atribuições e poderes de cada diretor;
- conselho fiscal, estabelecendo se o seu funcionamento será ou não permanente, com a indicação do número de seus membros – mínimo de três e máximo de cinco membros efetivos e suplentes em igual número;
- término do exercício social, fixando a data.

Quando houver ações preferenciais com indicação de suas vantagens e as restrições a que ficarão sujeitas; aumento do quorum de deliberações com especificação, além do percentual, das matérias a ele sujeitas; conselho de administração com número de membros ou limites máximo ou mínimo de sua composição, processo de escolha e substituição do presidente do conselho, o modo de substituição dos conselheiros, o prazo de gestão (não

superior a três anos) e normas sobre convocação, instalação e funcionamento, serão necessários dispositivos específicos.

O estatuto não pode conter dispositivos que sejam contrários à lei, à ordem pública e aos bons costumes; privem o acionista dos direitos essenciais; atribuam voto plural a qualquer classe de ação; e deleguem a outro órgão as atribuições e poderes conferidos pela lei aos órgãos de administração.

O prospecto, necessário no caso de subscrição pública, deverá mencionar, com precisão e clareza, as bases da companhia e os motivos que justifiquem a expectativa de bom êxito do empreendimento, conforme o art. 84 da Lei 6.404 de 1976:

- o valor do capital social a ser subscrito, o modo de sua realização e a existência ou não de autorização para aumento futuro;
- a parte do capital a ser formado com bens, a discriminação desses bens e o valor a eles atribuído pelos fundadores;
- o número, as espécies e classes de ações, o valor nominal e o preço da emissão das mesmas;
- a importância da entrada a ser realizada no ato da subscrição;
- as obrigações assumidas pelos fundadores, os contratos assinados no interesse da futura companhia e as quantias já despendidas e por despende;
- as vantagens particulares a que terão direito os fundadores ou terceiros, e o dispositivo do projeto do estatuto que as regula;
- a autorização governamental para constituir-se a companhia, se necessária;
- as datas de início e do término do prazo da subscrição e as instituições autorizadas a receber as entradas;
- a solução prevista para o caso de excesso de subscrição;
- o prazo dentro do qual deverá realizar-se a assembléia de constituição da companhia, ou a assembléia preliminar para a avaliação dos bens, se for o caso;
- o nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos fundadores, ou, se pessoa jurídica, a firma ou denominação, nacionalidade e sede, bem como o número e espécie de ações que cada um houver subscrito;
- a instituição financeira intermediária do lançamento, em cujo poder ficarão depositados os originais do prospecto e do projeto de estatuto, com os documentos a que fizerem menção, para exame de qualquer interessado.

Quando da realização da subscrição das ações em dinheiro, o subscritor pagará a entrada e assinará a lista ou o boletim individual autenticados pela instituição autorizada a

receber as entradas, qualificando-se e especificando o número das ações subscritas, a sua espécie e classe, se houver mais de uma, e o total da entrada.

Após a subscrição e havendo sido subscrito todo o capital social, os fundadores convocarão a assembléia-geral, que conforme o art. 86 da Lei das S/A deverá:

- providenciar a avaliação dos bens por três peritos ou uma empresa especializada em perícia, caso algum acionista vá integralizar ações subscritas em bens;
- deliberar sobre a constituição da empresa.

Os anúncios de convocação mencionarão hora, dia e local da reunião e serão inseridos nos jornais em que houver sido feita a publicidade da oferta de subscrição.

A assembléia de constituição, conforme o art. 87 da Lei da S/A, se instalará, em primeira convocação, com a presença de subscritores que representem, no mínimo, 50% do capital social, e caso não se consiga este quorum, a assembléia será realizada com a segunda convocação, com qualquer número de acionistas subscritores.

Na assembléia, presidida por um dos fundadores, será lido o recibo de depósito bancário do capital inicialmente integralizado, além de se discutir e votar o projeto de estatuto.

Não importando a espécie ou classe, cada ação dá direito a um voto, entretanto, a maioria não tem poder para alterar o projeto de estatuto, ou seja, para a modificação de qualquer cláusula deste projeto é exigida a aprovação pela totalidade dos subscritores.

Ao colocar o estatuto para aprovação e não se identificando oposição de subscritores que representem mais de 50% do capital social, o presidente declarará constituída a companhia, procedendo-se, a seguir, à eleição dos administradores e fiscais.

A ata da reunião, lavrada em duas vias, depois de lida e aprovada pela assembléia, será assinada por todos os subscritores presentes, ou por uma quantidade necessária de subscritores que tornem válidas as deliberações, devendo as demais folhas serem rubricadas, sendo que um exemplar ficará em poder da companhia e outro será destinado ao registro na Junta Comercial.

A documentação exigida para o arquivamento deste processo na Junta Comercial será a seguinte:

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do administrador, acionista, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) três vias da ata de assembléia de constituição;
- c) três vias do estatuto e prospecto, bem como original do jornal em que tiverem sido publicados;

- d) três vias da relação completa dos subscritores do capital social (ou lista/boletins/cartas de subscrição), devidamente autenticados pela instituição financeira;
- e) uma via do recibo de depósito bancário da parte do capital realizado em dinheiro;
- f) três vias da ata de eleição de peritos ou de empresa especializada, na hipótese de realização do capital em bens;
- g) três vias da ata de deliberação sobre laudo de avaliação dos bens, se não contida a deliberação na ata de constituição, acompanhada do laudo;
- h) uma via das folhas do Diário Oficial e do jornal de grande circulação que publicaram o anúncio convocatório da assembléia de constituição e das assembléias preliminares, se for o caso. É dispensada a apresentação das folhas quando a ata consignar os nomes, respectivas datas e folhas dos jornais onde foram efetuadas as publicações. A publicação será dispensada quando constar da ata a presença da totalidade dos acionistas;
- i) uma via da folha do Diário Oficial da União, do Estado, do DF ou do Município que contiver o ato de autorização legislativa, se tiver participação societária de empresa pública, sociedade de economia mista, autarquia ou fundação pública;
- j) uma via da Ficha de Cadastro Nacional – FCN fls. 1 e 2;
- l) uma via da aprovação prévia do órgão governamental competente;
- m) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com poderes específicos e se por instrumento particular, com firma reconhecida, quando o requerimento for assinado por procurador. Se o outorgante for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- n) uma via da cópia autenticada da identidade dos diretores e do signatário do requerimento;
- o) uma via dos comprovantes de pagamento:
  - o.1) guia de recolhimento/Junta Comercial;
  - o.2) DARF/Cadastro Nacional de Empresas (código 6621).

A ata e o estatuto, se não transcrito na ata, deverão conter o visto de advogado, com a indicação do nome e número de inscrição na OAB, exceto se for microempresa ou empresa de pequeno porte. Na segunda situação, o estatuto deverá ser assinado por todos os subscritores, devendo as demais folhas serem rubricadas.

#### 4.5.2.2 Subscrição particular

A constituição da companhia por subscrição particular do capital pode fazer-se por deliberação dos subscritores em assembléia-geral ou por escritura pública, considerando-se fundadores todos os subscritores, de acordo com o art. 88 da Lei 6.404 de 1976.

Se a forma escolhida for a de assembléia-geral, será observado o disposto nos arts. 86 e 87 da Lei 6.404 de 1976, já descritos acima, devendo ser entregues à assembléia o projeto do estatuto, assinado em duplicata por todos os subscritores do capital, e as listas ou boletins de subscrição de todas as ações.

Caso a constituição seja efetuada através de escritura pública, esta será assinada por todos os subscritores e conterà a qualificação dos subscritores; o estatuto da companhia; a relação das ações tomadas pelos subscritores e a importância das entradas pagas; a transcrição do recibo de depósito; a transcrição do laudo de avaliação dos peritos, caso tenha havido subscrição do capital social em bens; e nomeação dos primeiros administradores e, quando for o caso, dos fiscais.

Quando ocorrer a subscrição particular em assembléia geral deverão ser arquivados na Junta Comercial os seguintes documentos:

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do administrador, acionista, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) três vias da ata da assembléia de constituição;
- c) três vias do estatuto social, salvo se transcrito na ata;
- d) três vias da relação completa dos subscritores do capital social (ou lista/boletins/cartas de subscrição);
- e) uma via do recibo de depósito bancário da parte do capital realizado em dinheiro e a autenticação da lista ou boletim individual de subscrição pela instituição financeira;
- f) três vias da ata de eleição de peritos ou da empresa especializada, na hipótese de realização do capital em bens, salvo se a nomeação for procedida na assembléia de constituição;
- g) três vias da ata de deliberação sobre laudo de avaliação dos bens, se não contida a deliberação na ata de constituição, acompanhada do laudo, salvo se transcrito na ata;
- h) uma via das folhas do Diário Oficial e do jornal de grande circulação que publicaram o anúncio convocatório da assembléia de constituição e das assembléias preliminares, se for o caso. É dispensada a apresentação das folhas quando a ata consignar os nomes, respectivas datas e folhas dos jornais onde foram efetuadas as publicações. A publicação será dispensada quando constar da ata a presença da totalidade dos acionistas;

- i) uma via da folha do Diário Oficial da União, do Estado, do DF, ou do Município que contiver o ato de autorização legislativa, se tiver participação societária de empresa pública, sociedade de economia mista, autarquia ou fundação pública;
- j) uma via da Ficha de Cadastro Nacional – FCN – fls. 1 e 2;
- k) uma via da aprovação prévia do órgão governamental competente;
- l) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com poderes específicos e se por instrumento particular, com firma reconhecida, quando o requerimento for assinado por procurador. Se o outorgante for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- m) uma via da cópia autenticada da identidade dos diretores e do signatário do requerimento;
- n) uma via dos comprovantes de pagamento:
  - n.1) guia de recolhimento/Junta Comercial;
  - n.2) DARF/Cadastro Nacional de Empresas (cód. 6621).

A ata e o estatuto, se não transcrito na ata, deverão conter o visto de advogado, com a indicação do nome e número de inscrição na OAB, exceto se for microempresa ou empresa de pequeno porte. Na segunda situação, o estatuto deverá ser assinado por todos os subscritores, devendo as demais folhas serem rubricadas.

No caso de a constituição ser realizada por subscrição particular, mediante instrumento público os documentos necessários para o arquivamento na Junta Comercial, serão os seguintes:

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do administrador, acionista, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) três vias da certidão de inteiro teor da escritura de constituição, com visto de advogado, indicando nome e número de inscrição na OAB;
- c) uma via da aprovação prévia do órgão governamental competente;
- d) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com poderes específicos e se por instrumento particular, com firma reconhecida, quando o requerimento for assinado por procurador. Se o outorgante for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- e) uma via da cópia autenticada da identidade dos diretores e do signatário do requerimento;
- f) uma via da Ficha de Cadastro Nacional – FCN – fls 1 e 2;
- g) uma via dos comprovantes de pagamento:
  - g.1) guia de recolhimento/Junta Comercial;
  - g.2) DARF/Cadastro Nacional de Empresas (cód.6621).

#### 4.5.3 Alteração contratual na sociedade limitada

A alteração contratual ocorrerá sempre que houver mudança em algum dispositivo do contrato social, podendo ser eles: alteração de nome empresarial; aumento de capital; redução de capital; ingresso e retirada de sócio; exclusão de sócio; interdição de sócio; falecimento de sócio; alteração de endereço; alteração do objeto; designação, destituição e renúncia do administrador; prorrogação do prazo da sociedade/dissolução; conversão de sociedade simples em sociedade empresária, mantido o tipo societário; conversão de sociedade empresária em sociedade simples, mantido o tipo societário; transformação de sociedade simples em sociedade empresária e vice-versa. Sendo assim, explicitaremos, a seguir, a documentação necessária para o arquivamento apenas das alterações que possam estar envolvidas nos processos de reorganizações societárias.

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do administrador, sócio, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) três vias da alteração contratual quando revestir a forma particular ou certidão de inteiro teor da alteração contratual, quando revestir a forma pública;
- c) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com poderes específicos e se por instrumento particular, com firma reconhecida, quando o requerimento, a alteração contratual ou a declaração necessária quando há nomeação de administrador for assinada por procurador. Se o outorgante for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- d) uma via da cópia autenticada da identidade do signatário do requerimento;
- e) uma via da aprovação prévia de órgão governamental competente;
- f) uma via da Ficha de Cadastro Nacional – FCN – fls. 1 e 2;
- g) comprovantes de pagamento:
  - g.1) guia de recolhimento/Junta Comercial;
  - g.2) DARF/Cadastro Nacional de Empresas (cód. 6621);
- h) quando houver nomeação de administrador:
  - h.1) uma via de cópia autenticada da identidade do administrador;
  - h.2) uma via da declaração, sob as penas da lei, datada e assinada pelo administrador ou por procurador (se a procuração for outorgada por instrumento particular, com firma reconhecida e com poderes específicos), de que não está impedido por lei especial ou condenado por nenhum crime cuja pena vede a administração da sociedade ou estar sob os efeitos da condenação (se não constar da alteração em cláusula própria);



i) quando houver redução de capital ou transferência do controle de quotas e nos casos de fusão, transformação, incorporação e cisão total ou parcial:

i.1) uma via do Certificado de Regularidade do FGTS emitido pela Caixa Econômica Federal - CEF;

i.2) uma via de Certidão Negativa de Débito junto ao INSS emitida pelo Instituto Nacional de Seguro Social - INSS;

i.3) uma via de Certidão Negativa de Débito de Tributos e Contribuições para com a Fazenda Nacional emitida pela RFB;

i.4) uma via de Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União emitida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN;

j) quando houver redução de capital, considerado excessivo em relação ao objeto da sociedade:

j.1) uma via das folhas do Diário Oficial da União ou do Estado, conforme o local da sede, e de jornal de grande circulação contendo a publicação do documento assinado por todos os sócios contendo a deliberação ou da alteração contratual ou da ata de reunião ou da ata de assembléia e o cumprimento do prazo de noventa dias, contados da publicação;

l) quando houver ingresso de sócio:

l.1) sociedade estrangeira:

- uma via da prova de existência legal da empresa e da legitimidade de sua representação (representante legal ou procurador);

- uma via de inteiro teor do contrato ou do estatuto;

- uma via de procuração específica, outorgada a seu representante no Brasil, com poderes para receber citação judicial em ações propostas contra a sócia, com a assinatura autenticada ou visada pelo consulado brasileiro no país respectivo;

- uma via da tradução dos atos acima mencionados efetuada por tradutor público matriculado em qualquer Junta Comercial;

l.2) pessoa física (brasileira ou estrangeira) residente e domiciliada no exterior:

- uma via de cópia autenticada de seu documento de identidade;

- uma via de procuração específica, estabelecendo representante no Brasil, com poderes para receber citação judicial em ações contra o sócio, com a assinatura autenticada ou visada pelo consulado brasileiro no país respectivo;

- uma via da tradução dos documentos oriundos do exterior, efetuada por tradutor público efetuado em qualquer Junta Comercial;

l.3) empresa pública, sociedade de economia mista, autarquia ou fundação pública:

- uma via do exemplar da folha do Diário Oficial da União, do Estado, do DF ou do Município que contiver o ato de autorização legislativa; ou citação, no instrumento contratual, da natureza, número e data do ato de autorização legislativa bem como do nome, data e folha do órgão oficial em que foi publicado.

A alteração contratual poderá ser efetivada por instrumento público ou particular, independentemente da forma de que se houver revestido o respectivo ato de constituição. A alteração contratual deverá conter no mínimo os seguintes elementos:

- título (Alteração contratual), recomendando-se indicar o número de seqüência da alteração;
- preâmbulo, com nome e qualificação completa dos sócios que a assinam; dados da sociedade (nome empresarial, NIRE e CNPJ); e a resolução de promover a alteração contratual;
- corpo da alteração, com a nova redação das cláusulas alteradas, expressando as modificações introduzidas; redação das cláusulas incluídas; e indicação das cláusulas suprimidas;
- fecho.

No caso de transformação de sociedade simples em sociedade empresária devem ser observados alguns procedimentos: averbar, no Registro Civil, a alteração contratual, devidamente adaptada às disposições do Código Civil de 2002, modificando a natureza para sociedade empresária e o tipo de sociedade; arquivar, na Junta Comercial, após averbação no registro civil, além dos demais documentos formalmente exigidos, certidão da alteração averbada no Registro Civil; o estatuto ou contrato social, se não transcrito na alteração contratual; relação completa dos acionistas com a indicação da quantidade de ações resultantes da conversão, no caso de sociedade anônima; certidão(ões) dos demais atos da empresa anteriormente registrados no Registro Civil.

No caso de transformação de sociedade empresária em sociedade simples os seguintes procedimentos devem ser observados: arquivar na Junta Comercial além dos demais documentos formalmente exigidos, se sociedade anônima, a ata da assembléia geral de transformação na qual será aprovada a transformação; se outro tipo societário a alteração contratual, devidamente adaptada às disposições do Código Civil de 2002, modificando a natureza para sociedade simples e o tipo de sociedade; inscrever, no Registro Civil, após o arquivamento na Junta Comercial, a documentação que for exigida por aquele registro.

Caso a alteração contratual não seja assinada por todos os sócios, deverá ser assinada pelos sócios que deliberaram na respectiva reunião ou assembléia, observado o quorum necessário. As folhas da alteração contratual, não assinadas, deverão ser rubricadas por todos

os sócios ou seus representantes. Não é obrigatório o visto de advogado na alteração contratual.

#### 4.5.4 Reforma estatutária na sociedade anônima

A alteração estatutária na sociedade anônima ocorre por meio da assembléia geral extraordinária. Conforme o art. 135 da Lei 6.404 e 1976, esta assembléia realizar-se-á em primeira convocação com a presença de no mínimo 2/3 (dois terços) dos acionistas representantes do capital votante, podendo instalar-se com qualquer número em segunda convocação. Os atos referentes a essa reforma, para valerem contra terceiros, deverão ser arquivados no órgão competente ao registro e publicados.

O parágrafo 2º do referido artigo afirma que aos atos de reforma estatutária deve ser aplicado o disposto no art. 97, parágrafos 1º e 2º e art. 98, parágrafo 1, citados anteriormente.

Quando da publicação do primeiro anúncio de convocação da assembléia-geral extraordinária, os documentos referentes à matéria a ser debatida deverão ser colocados a disposição dos acionistas, na sede da companhia, segundo o parágrafo 3 do art. 135 da Lei 6.404 de 1976.

Para a realização dos eventos de fusão, incorporação e cisão, de acordo com o art. 136 da Lei 6.404 de 1976, é necessária a aprovação de acionistas que representem, no mínimo, metade das ações com direito a voto, caso o estatuto da companhia não estabeleça maior quorum.

Os documentos necessários, conforme o DNRC (2006), para o arquivamento da deliberação da assembléia geral extraordinária nos casos de reorganizações societárias e alterações pertinentes a elas, são:

- a) uma via do requerimento (capa do processo) com assinatura com assinatura do administrador, acionista, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) uma via original ou cópia autenticada de procuração, com poderes específicos, e por instrumento particular, com firma reconhecida, quando o requerimento for assinado por procurador. Se o outorgante for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- c) três vias de cópia autêntica da ata da assembléia geral extraordinária;
- d) uma via da cópia autenticada da identidade dos novos administradores, quando houver eleição e do signatário do requerimento;

e) uma via das folhas do Diário Oficial e do jornal de grande circulação que publicaram o edital de convocação da assembléia geral extraordinária. Essa publicação será dispensada quando constar da ata a presença da totalidade dos acionistas. A apresentação das folhas será dispensada quando a ata consignar os nomes dos mesmos, respectivas datas e números das folhas onde foram feitas as publicações da convocação; e quando estas forem arquivadas em processo em separado, anteriormente ao arquivamento da ata da assembléia geral extraordinária.

No caso de companhia fechada, com menos de vinte acionistas e com patrimônio líquido inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), poderá ser convocada a assembléia geral extraordinária por anúncio entregue a todos os acionistas, contra recibo, com a antecedência de oito dias, se em primeira convocação e cinco dias em segunda. Nessa hipótese, cópias autenticadas dos recibos do anúncio convocatório deverão ser arquivadas juntas com a cópia da ata da assembléia. Essas disposições não se aplicam a companhia controladora de grupo de sociedades, ou a ela filiada;

- f) uma via da aprovação prévia do órgão governamental competente;
- g) três vias da relação completa dos subscritores, devidamente qualificados para participar do aumento do capital social, lista/boletins/cartas de subscrição;
- h) três vias da ata da eleição de peritos ou de empresa especializada, se a nomeação não ocorreu na assembléia geral extraordinária, quando houver aumento de capital com realização em bens;
- i) três vias da ata de deliberação sobre laudo de avaliação dos bens, se não contida a deliberação na ata de assembléia geral extraordinária quando houver aumento de capital com realização em bens, acompanhada do laudo, salvo se transcrito na ata;
- j) uma via do certificado de regularidade do FGTS emitido pela CEF;
- k) uma via de certidão negativa de débito com o INSS emitida pelo INSS;
- l) uma via de certidão negativa de débito com a RFB emitida pela Delegacia da RFB;
- m) uma via de certidão negativa de inscrição de dívida ativa da União, emitida pela PGFN;
- n) uma via da Ficha de Cadastro Nacional – FCN, caso haja eleição/reeleição/alteração da diretoria/conselho de administração; alteração do nome empresarial; do capital social; do objetivo social ou do endereço da sede social;
- o) uma via dos comprovantes de pagamento:
  - o.1) guia de recolhimento/Junta Comercial;
  - o.2) DARF/Cadastro Nacional de Empresas (código 6621);

A cópia da ata deve conter o Número de Identificação do Registro de Empresas - NIRE e CNPJ, e no fecho: as assinaturas, de próprio punho, dos acionistas que subscreveram o original lavrado no livro próprio e as do presidente e secretário da assembléia; ou os nomes de todos que assinaram, com a declaração de que a mesma confere com o original e a indicação do livro e folhas em que foi lavrada, devendo ser assinada pelo presidente ou secretário da assembléia ou diretor.

#### 4.5.5 Extinção de sociedade limitada

A extinção da sociedade limitada se constitui em um processo que se inicia com a dissolução. De acordo com Junior (2000), dissolução é a causa que leva a sociedade ao processo de extinção, onde tem-se a liquidação, que consiste na apuração do ativo da sociedade e no pagamento de seu passivo, podendo ser extrajudicial ou judicial, sendo procedimento aplicável às sociedades que se dissolvem totalmente. Durante essa fase, a sociedade não perde sua personalidade jurídica, pois será representada pelo liquidante (sócio-gerente, demais sócios ou terceiro) pelo uso da firma ou razão social acrescida da expressão liquidação.

Nos processos de reorganizações societárias existem divergências no que se refere às etapas que devem ser seguidas no processo de extinção. Alguns autores entendem que apenas há a etapa de dissolução, outros entendem que ocorre também a liquidação. Este trabalho irá apresentar o processo de extinção envolvendo as duas etapas, dissolução e liquidação.

Conforme CRC/RS (2003) a extinção pode ocorrer com as fases de dissolução e liquidação em um único instrumento ou em instrumentos específicos. Na primeira situação a documentação exigida para o arquivamento na respectiva Junta Comercial é a seguinte:

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do administrador, sócio, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) três vias do distrato assinado por todos os sócios, em que se formalizem as fases de dissolução e de liquidação (com o seu encerramento) em um ato só;
- c) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com poderes específicos e, se por instrumento particular, com firma reconhecida, quando o requerimento ou o distrato for assinado por procurador. Se o outorgante for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- d) uma via da cópia autenticada da identidade do signatário do requerimento;
- e) uma via da aprovação prévia de órgão governamental;

- f) uma via do Certificado de Regularidade do FGTS, emitido pela CEF;
- g) uma via da Certidão Negativa de Débito junto ao INSS, emitida pelo INSS;
- h) uma via da Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais para com a Fazenda Nacional, emitida pela Receita Federal;
- i) uma via da Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União emitida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional;
- j) comprovante de pagamento da Guia de Recolhimento/Junta Comercial, cujo número de vias é definido conforme a Junta Comercial da UF.

O distrato social poderá ser efetivado por escritura pública ou instrumento particular, independentemente da forma de que se houver revestido o ato de constituição. Deverá conter, no mínimo, os seguintes elementos:

- título (Distrato Social);
- preâmbulo, contendo a qualificação completa de todos os sócios; qualificação completa da sociedade; e a resolução de promover o distrato social;
- corpo do distrato, contendo as seguintes cláusulas obrigatórias: a importância repartida entre os sócios, se for o caso; referência à pessoa ou pessoas que assumirem o ativo e passivo da sociedade porventura remanescente; indicação dos motivos da dissolução; e indicação do responsável pela guarda dos livros;
- fecho.

O distrato social deverá ser assinado por todos os sócios, as folhas que não forem assinadas, deverão ser rubricadas por todos os sócios ou seus representantes. Não é obrigatório o visto de advogado no distrato.

No caso de extinção, em que as fases de dissolução e liquidação forem praticadas em instrumentos específicos, caberá a seguinte documentação para cada etapa do processo:

- Etapa da dissolução:

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do liquidante, sócio, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) três vias da ata de reunião ou de assembléia de sócios ou instrumento assinado por todos os sócios;
- c) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com firma reconhecida e poderes especiais, quando o requerimento, a ata de reunião ou de assembléia de sócios ou o documento assinado por todos os sócios for assinado por procurador, devendo ser este sócio ou advogado. Se o sócio for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;

- d) uma via da cópia autenticada da identidade do signatário do requerimento;
- e) uma via da Ficha de Cadastro Nacional – FCN fls 1 e 2;
- f) comprovante de pagamento da Guia de Recolhimento/Junta Comercial, sendo o número de vias definido pela Junta Comercial da UF.

•Etapa de liquidação:

– início de liquidação e deliberações intermediárias a de encerramento

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do liquidante, sócio, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) três vias da ata de reunião ou de assembléia de sócios ou instrumento firmado por todos os sócios, intermediário ao que considerar encerrada a liquidação;
- c) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com firma reconhecida e poderes especiais, quando o requerimento, a ata ou o instrumento firmado por todos os sócios for assinado por procurador, devendo este ser sócio ou advogado. Se o sócio for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- d) uma via da cópia autenticada da identidade do signatário do requerimento;
- e) comprovante de pagamento da Guia de Recolhimento/Junta Comercial, cujo número de vias será definido pela Junta Comercial da UF.

- encerramento de liquidação /extinção

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do liquidante, sócio, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) três vias, no mínimo, da ata de reunião ou de assembléia ou instrumento firmado por todos os sócios, que considerar encerrada a liquidação, podendo incluir-se vias adicionais, sendo que para cada via adicional será cobrado preço pela Junta Comercial, que deverá ser recolhido por meio do mesmo documento de arrecadação, somado ao preço do ato;
- c) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com firma reconhecida e poderes especiais, quando o requerimento, a ata de reunião ou de assembléia ou o instrumento firmado por todos os sócios, que considerar encerrada a liquidação for assinado por procurador, devendo ser este sócio ou advogado. Se o sócio for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- d) uma via da cópia autenticada da identidade do signatário do requerimento;
- e) uma via do Certificado de Regularidade do FGTS, emitido pela CEF;
- f) uma via da Certidão Negativa de Débito junto ao INSS, emitida pelo INSS;
- g) uma via da Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais para com a Fazenda Nacional, emitida pela Receita Federal;

- h) uma via da Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União, emitida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional;
- i) comprovante de pagamento da Guia de Recolhimento/Junta Comercial, cujo número de vias será definido pela Junta Comercial da UF.

A ata de reunião ou de assembléia de sócios referente a dissolução deverá ser lavrada em livro próprio e conterá:

- I – título do documento;
- II – nome da empresa (com acréscimo da expressão em liquidação) e NIRE;
- III – preâmbulo, com indicação do dia, mês, ano, hora e local da realização;
- IV – composição da mesa: presidente e secretários dos trabalhos;
- V – instalação: presença de sócios titulares de  $\frac{3}{4}$  (três quartos) do capital, no mínimo em primeira convocação, e com qualquer número em segunda convocação;
- VI – convocação através de anúncio convocatório, indicando o nome dos jornais (oficial e o de grande circulação) e os números das folhas/páginas, contendo a sua publicação; ou mediante anúncio ou aviso entregue contra-recibo, a todos os sócios;
- VII – ordem do dia, no caso: dissolução da sociedade e nomeação de liquidante (que pode ser pessoa estranha à sociedade), mencionando a qualificação completa deste, caso não tenha sido anteriormente designado em instrumento contratual;
- VIII – deliberações tomadas;
- IX – fecho: leitura e aprovação da ata lavrada no Livro de Atas de Assembléia (ou de Reunião), colhidas as assinaturas do presidente e do secretário da mesa e de quantos bastem a validade das deliberações tomadas.

Cópia da ata autenticada pelos administradores, ou pela mesa deverá ser levada a arquivamento na Junta Comercial nos vinte dias subseqüentes à assembléia.

O liquidante deve providenciar a publicação da ata de dissolução da sociedade.

A ata de reunião ou de assembléia de sócios referente a liquidação, que é necessária nos casos em que são realizadas reuniões ou assembléias intermediárias à que considerar encerrada a liquidação, deverá ser lavrada em livro próprio e conterá:

- título do documento;
- nome da empresa (com acréscimo da expressão em liquidação) e NIRE;
- preâmbulo, com a indicação do dia, mês, ano, hora e local da realização;
- composição da mesa: presidente e secretário dos trabalhos;
- instalação: presença de sócios titulares de  $\frac{3}{4}$  (três quartos) do capital, no mínimo, em primeira convocação e com qualquer número, em segunda convocação;



- convocação: feita pelo liquidante;
- ordem do dia;
- deliberação;
- fecho: leitura e aprovação da ata lavrada no Livro de Atas de Assembléia (ou de Reunião), colhida a assinatura da mesa e de quantos bastem à validade das deliberações tomadas.

A cópia da ata autenticada pelos administradores, ou pela mesa, deverá ser levada a arquivamento na Junta Comercial nos vinte dias subseqüentes à assembléia.

A ata de reunião ou de assembléia de sócios referente à liquidação/extinção deverá ser lavrada em livro próprio e conterá:

- título do documento;
- nome da empresa (com acréscimo da expressão em liquidação) e NIRE;
- preâmbulo, com indicação do dia, mês, ano, hora e local da realização;
- composição da mesa: presidente e secretário dos trabalhos;
- instalação: presença de sócios titulares de  $\frac{3}{4}$  (três quartos) do capital, no mínimo, em primeira convocação e com qualquer número em segunda convocação;
- convocação: feita pelo liquidante;
- ordem do dia: prestação final de contas da liquidação;
- deliberação: aprovação das contas e encerramento da liquidação (a extinção da sociedade dar-se-á com o arquivamento da ata da assembléia); e indicação do responsável pela guarda dos livros;
- fecho: encerramento dos trabalhos, leitura e aprovação da ata, colhida a assinatura do presidente e do secretário dos trabalhos e de quantos bastem à validade das deliberações tomadas.

A cópia da ata autenticada pelos administradores, ou pela mesa deverá ser levada a arquivamento na Junta Comercial nos vinte dias subseqüentes à assembléia.

#### 4.5.6 Extinção da sociedade anônima

O processo de extinção da sociedade anônima obedece as mesmas etapas da sociedade limitada. Nos casos de reorganizações societárias a dissolução da companhia ocorre de pleno direito, por deliberação da assembléia geral, conforme art. 206, inciso I, alínea c da Lei 6.404 de 1976. A companhia dissolvida conserva sua personalidade jurídica até a extinção, com o fim de proceder à liquidação, de acordo com o art. 207 da mesma lei.

O art. 208 e seus parágrafos da Lei das Sociedades por Ações, afirma que caso o estatuto silencie no que se refere a determinação do modo de liquidação, nomeação do liquidante e do conselho fiscal que devam funcionar durante o período de liquidação, nos casos de dissolução de pleno direito, competirá a assembléia geral a determinação desses itens. Caso a companhia tenha conselho de administração poderá mantê-lo, competindo-lhe nomear o liquidante; o conselho fiscal funcionará permanentemente ou a pedido de acionistas, conforme disponha o estatuto. A qualquer tempo o liquidante poderá ser destituído pelo órgão que o tiver nomeado.

O liquidante terá as mesmas responsabilidades do administrador, sendo que os deveres e responsabilidades dos administradores, fiscais e acionistas subsistirão até a extinção da companhia, conforme art. 217 da Lei 6.404 de 1976. Cabem ao liquidante os seguintes deveres citados pelo art. 210 da referida lei:

- a) arquivar e publicar a ata da assembléia-geral, ou certidão de sentença, que tiver deliberado ou decidido a liquidação;
- b) arrecadar os bens, livros e documentos da companhia, onde quer que estejam;
- c) fazer levantar de imediato, em prazo não superior ao fixado pela assembléia-geral ou pelo juiz, o balanço patrimonial da companhia;
- d) ultimar os negócios da companhia, realizar o ativo, pagar o passivo, e partilhar o remanescente entre os acionistas;
- e) exigir dos acionistas, quando o ativo não bastar para a solução do passivo, a integralização de suas ações;
- f) convocar a assembléia-geral, nos casos previstos em lei ou quando julgar necessário;
- g) confessar a falência da companhia e pedir concordata, nos casos previstos em lei;
- h) finda a liquidação, submeter à assembléia-geral relatório dos atos e operações da liquidação e suas contas finais;
- i) arquivar e publicar a ata da assembléia-geral que houver encerrado a liquidação.

O liquidante representará a companhia e praticará todos os atos necessários à liquidação, inclusive alienar bens móveis ou imóveis, transigir, receber e dar quitação, consoante ao art. 211 da Lei 6.404 de 1976. O parágrafo único do mesmo artigo dispõe que sem expressa autorização da assembléia geral o liquidante não poderá gravar bens e contrair empréstimos, salvo quando indispensáveis ao pagamento de obrigações inadiáveis, nem prosseguir, ainda que para facilitar a liquidação, na atividade social.

Para todos os atos e operações, o liquidante deverá usar a denominação social seguida da expressão “em liquidação”, conforme afirma o art. 212 da Lei das Sociedades por Ações.

Deverá o liquidante convocar assembléia-geral a cada seis meses a fim de prestar contas dos atos e operações praticados no semestre e apresentar-lhe o relatório e o balanço do estado da liquidação. Este prazo poderá ser alterado pela assembléia geral, desde que não seja inferior a três meses, e nem superior a doze meses, como se refere o art. 213 da Lei 6.404 de 1976.

O parágrafo 1º do artigo referido acima dispõe que nas assembléias-gerais da companhia em liquidação todas as ações terão direito a voto, independente de preferenciais ou ordinárias, tornando-se ineficazes as restrições ou limitações porventura existentes; cessada a liquidação retornam as restrições e limitações referentes ao direito de voto.

O liquidante convocará assembléia geral para a prestação final das contas, após o pagamento do passivo e rateamento do ativo remanescente; aprovadas as contas, dar-se-á como encerrada a liquidação e extinguir-se-á a companhia; sendo que o acionista dissidente terá o prazo de trinta dias, a contar da publicação da ata, para promover a ação que lhe couber, conforme afirma o art. 216 e seus parágrafos da Lei das S/A.

Para o arquivamento das etapas de dissolução e liquidação é necessária a seguinte documentação:

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do administrador, acionista, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com poderes específicos e se por instrumento particular, com firma reconhecida, quando o requerimento for assinado por procurador. Se o outorgante for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;
- c) uma via da cópia autenticada da identidade do signatário do requerimento;
- d) três vias da ata da assembléia geral extraordinária que deliberou ou reconheceu a dissolução da companhia, com a aprovação prévia do órgão governamental competente, quando for o caso;
- e) uma via da Ficha de Cadastro Nacional – FCN;
- f) uma via do comprovante de pagamento da guia de recolhimento/ Junta Comercial.

Para o arquivamento do processo final da extinção, a documentação exigida é a seguinte:

- a) uma via do requerimento (capa de processo) com assinatura do administrador, acionista, procurador, com poderes específicos, ou terceiro interessado;
- b) uma via do original ou cópia autenticada de procuração, com poderes específicos e se por instrumento particular, com firma reconhecida, quando o requerimento for assinado por

procurador. Se o outorgante for analfabeto, a procuração deverá ser passada por instrumento público;

- c) uma via da cópia autenticada da identidade do signatário do requerimento;
- d) três vias da ata da assembléia geral extraordinária que deliberou aprovar o encerramento da liquidação, e conseqüente extinção da companhia, com aprovação prévia do órgão governamental competente, quando for o caso;
- e) uma via do Certificado de Regularidade do FGTS, emitido pela CEF;
- f) uma via da Certidão Negativa de Débito para com o INSS emitida pelo INSS
- g) uma via da Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais emitida pela RFB;
- h) uma via da Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União emitida pela PGFN;
- i) uma via da Ficha de Cadastro Nacional – FCN;
- j) uma via do comprovante de pagamento da guia de recolhimento/Junta Comercial.

Assim se concretizará a extinção da sociedade participante do processo de reorganização societária.

## 5 CONCLUSÃO

No atual estágio que a economia mundial vivencia, devido ao fenômeno da globalização, as empresas cada vez mais têm procurado estratégias que as mantenham no mercado, otimizando sua produção e assim gerando uma boa lucratividade para que atuem de forma competitiva.

Como estratégia utilizada pelas sociedades empresariais tem-se os processos de reorganizações societárias, que compreendem a incorporação, fusão, cisão e transformação. Estas visam uma forma de conquista de novos mercados, através do seu domínio, com o conseqüente aumento de produção com baixos custos, devido à concentração da alta tecnologia.

Em contrapartida a estes benefícios, percebe-se a falência de pequenas empresas que não possuem condições de concorrer com tal domínio, inexistindo assim a concorrência, provocando a elevação dos preços dos produtos e serviços, prejudicando a livre escolha dos consumidores. A fim de controlar essas concentrações, o Estado procura através das Leis Antitrustes inibi-las, o que no Brasil ocorreu, conforme exposto no trabalho, através da Lei 8.884 de 1994, trazendo as competências do CADE e da SDE, órgãos responsáveis por este controle.

Considerando a importância dos processos de incorporação, fusão, cisão e transformação das empresas, procurou-se evidenciar os aspectos envolvidos em cada caso, a fim de proporcionar um levantamento teórico capaz de auxiliar os profissionais envolvidos nos processos. Após esse levantamento, foi efetuada a descrição dos procedimentos e da documentação exigida pelos órgãos competentes e pela legislação pertinente.

Estas operações de reorganizações societárias podem ocorrer em sociedades limitadas e sociedades anônimas. Para a pesquisa teórica, no que tange as sociedades anônimas, tomou-se como diretriz a Lei das Sociedades por Ações, que regulamenta suas operações; no tocante as sociedades limitadas, o Código Civil foi o regulamentador dessas operações; e tendo ainda como base bibliográfica, as obras de diversos autores, como forma de complementar a legislação pertinente.

Assim, com base na bibliografia citada, o presente trabalho objetivou salientar os aspectos legais e societários, fiscais e tributários e seus reflexos contábeis. Nos aspectos legais e societários evidenciaram-se os procedimentos necessários para a autorização e realização dos processos de reorganizações societárias, bem como suas implicações para sócios, acionistas, debenturistas e credores.

Nos aspectos fiscais e tributários evidenciaram-se o tratamento relativo aos impostos devidos e a responsabilidade por estes, bem como obrigações acessórias oriundas das responsabilidades assumidas, entregues aos órgãos competentes; o tratamento dispensado devido à obrigatoriedade do levantamento do balanço patrimonial, bem como o tratamento que deve ser dado a determinadas contas que influenciarão no cálculo dos impostos devidos. Neste tópico, observou-se a discordância entre a legislação comercial, que extinguiu a reserva de reavaliação, e a legislação fiscal, que ainda dispensa o tratamento sobre esta.

Considerando também os aspectos contábeis, trazendo os lançamentos contábeis e seus principais efeitos causados na contabilidade, e a obrigatoriedade do levantamento do Balanço Patrimonial.

Por fim, traçaram-se os procedimentos, mostrando o que a legislação aplicável exige para a realização dos processos de incorporação, fusão, cisão e transformação, bem como a documentação necessária aos órgãos competentes para o registro dessas operações. Neste item, notou-se a divergência entre autores no tocante as etapas do procedimento de extinção de sociedades, quando ocorrerem as reorganizações societárias. Alguns entendem que esse processo deve obedecer apenas a etapa da dissolução, enquanto outros entendem que deve-se realizar as etapas de dissolução e liquidação.

Assim, em decorrência do expressivo número de reorganizações societárias que vem ocorrendo no cenário mundial, e pela necessidade constante dos profissionais responsáveis pela realização destes processos atualizarem seus conhecimentos na área, este estudo cumpre seu objetivo de reunir em uma única fonte todos os aspectos e procedimentos envolvidos nos casos de incorporação, fusão, cisão e transformação de empresas, facilitando o trabalho dos profissionais da área, por apresentar o que a legislação através dos órgãos competentes entende por obrigatório.

Sugere-se que as próximas pesquisas acerca deste assunto realizem um organograma dos procedimentos envolvidos nos processos, para que ocorra uma melhor visualização dos processos e assim facilite o entendimento destes.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário.** Belo Horizonte, ago. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3583>>. Acesso em: 15 dez. 2007.

ALVES, Marcos Cezar Amador. **O Fenômeno da concentração econômica e a sucessão do empregador no contrato individual de trabalho.** [S.l.] fev. 2007. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRJ.jsp?arquivo=/detalhesNoticia.jsp&cod=25341>>. Acesso em: 27 abr. 2008.

BRASIL. **Decreto 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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/D3000.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa 88 de 02 de agosto de 2001.** Dispõe sobre o arquivamento dos atos de transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades mercantis. Disponível em: <<http://www.dnrc.gov.br/Legislacao/normativa/in88.htm>>. Acesso em: 15 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa 127 de 30 de outubro de 1998.** Institui a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e estabelece normas para a sua apresentação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in12798.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa 400 de 1º de março de 2004.** Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), na versão “Dacon 1.0”. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in4002004.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa 590 de 22 de dezembro de 2005.** Dispõe sobre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) relativo a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2005/in5902005.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa 784 de 19 de novembro de 2007.** Dispõe sobre a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7842007.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa 786 de 19 de novembro de 2007.** Dispõem sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2007/in7862007.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa 833 de 20 de março de 2008.** Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais Mensal-Semestral, versão 1.0 (Dacon Mensal-Semestral 1.0). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2008/in8332008.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa 849 de 19 de maio de 2008.** Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ 2008). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2008/in8492008.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.137 de 10 de setembro de 1962.** Regula a repressão ao abuso do Poder Econômico. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/SISLEX/paginas/42/1962/4137.htm>>. Acesso em: 18 mar. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: 05 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei 8.884 de 11 de junho de 1994.** Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/L8884.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L8884.htm)>. Acesso em: 18 mar. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.457 de 05 de maio de 1997.** Dispõe sobre alterações da Lei das Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www.cnb.org.br/CNBV/leis/lei9457-1997.htm>>. Acesso em: 05 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Dispõe sobre o Novo Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2008.



CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao código civil: parte especial; do direito de empresa**, volume 13. São Paulo: Saraiva, 2003.

CERVO, Amado Luiz; **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: *McGraw – Hill* do Brasil, 1983.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

COZZA, Mario. **Novo código civil do direito de empresa**. 1. ed. Porto Alegre: Síntese, 2002.

CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá. **Metodologia científica: teoria e prática**. 2. ed. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Manual de atos de registro do comércio**. Porto Alegre: CRCRS, 2003.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Porto Alegre: CRCRS, 2006.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE REGISTRO DO COMÉRCIO. **Manual de atos de registro público de empresas mercantis e atividades afins**. Sociedade Anônima. Distrito Federal, 2006.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE – FEA/USP. **Contabilidade Introdutória**. IUDÍCIBUS, Sergio de. (Coord.) 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Incorporação, cisão e outros eventos societários**. São Paulo: Atlas, 2001.

FUGIMOTO, Adriana Lima. **Fusões e incorporações de empresas: uma análise sobre o controle e os reflexos jurídicos (lei 8884/94)**. Franca, 2001. Disponível em: <[http://www.franca.unesp.br/Adriana\\_Lima\\_Fujomoto.pdf](http://www.franca.unesp.br/Adriana_Lima_Fujomoto.pdf)>. Acesso em: 23 abr. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade Avançada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GAZETA DO POVO. **Número de fusões e aquisições no primeiro trimestre de 2008 é recorde no Brasil**. Pesquisa KPMG. Paraná, 26 mar. 2008. Disponível em: <<http://portal.rpc.com.br/gazetadopovo/economia/conteudo.phtml?id=750635>>. Acesso em: 23 abr. 2008.

MARIETTO, Márcio Luiz. **O que se fala, atualmente, sobre fusões & aquisições.** 12 fev. 2008. Disponível em: <[http://www.administradores.com.br/producao\\_academica/o\\_que\\_se\\_fala\\_atualmente\\_sobre\\_fusoes\\_e\\_aquisicoes/521/](http://www.administradores.com.br/producao_academica/o_que_se_fala_atualmente_sobre_fusoes_e_aquisicoes/521/)>. Acesso em: 27 abr. 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do trabalho.** 22. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MOREIRA, Gerson Luis. **Sucessão de empregadores definição e previsão legal.** Dez. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3653>>. Acesso em: 15 dez. 2007.

NASI, Antônio Carlos. **Incorporação, fusão, cisão, joint-venture:** o que é, quando fazer, quando não fazer. Disponível em: <[www.nardonnasi.com.br/artigos/Cisao.doc](http://www.nardonnasi.com.br/artigos/Cisao.doc)>. Acesso em: 15 dez. 2007.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras.** 14. ed. São Paulo: Frase Editora, 2005.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos.** 11. ed. rev. e amp. São Paulo: Frase Editora, 2004.

OLIVEIRA, Verônica Souza. **Concentração de sociedades empresárias:** análise dos reflexos jurídicos. Franca, 2001. Disponível em: <[http://www.franca.unesp.br/Veronica\\_Souza\\_de\\_Oliveira.pdf](http://www.franca.unesp.br/Veronica_Souza_de_Oliveira.pdf)>. Acesso em: 15 dez. 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

SABINO, Diego Alírio Oliveira. **Transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades no código civil de 2002.** São Paulo, 2007. Disponível em: <[http://www.franca.nesp.br/DIEGO\\_ALIRIO\\_OLIVEIRA\\_SABINO.pdf](http://www.franca.nesp.br/DIEGO_ALIRIO_OLIVEIRA_SABINO.pdf)>. Acesso em: 15 dez. 2007.

SANTOS, José Luiz dos; SCHIMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade avançada:** aspectos societários e tributários. São Paulo: Atlas, 2003.

SARAIVA. **Consolidação das leis do trabalho.** 31. ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2004.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica.** Distrito Federal 2008.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2003.

## **ANEXOS**

## **ANEXO A – Modelo de ata de assembléia geral extraordinária de incorporação de companhias**

### ATA DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA DE INCORPORAÇÃO DE COMPANHIAS

Aos ..... dias do mês de ..... do ano de ....., às ..... horas, na sede social, sita na rua ..... (endereço da companhia), reunida a totalidade dos acionistas com direito a voto, conforme o Livro de Presenças, atendendo à convocação efetivada através do Edital publicado no Diário Oficial do Estado de ....., nos dias .... (mencionar os dias das três publicações), e no jornal ..... (publicação de circulação local, também mencionar os dias em que foi publicado o Edital de Convocação. A presença da totalidade dos acionistas, como é o presente modelo, supre a falta das publicações), a fim de deliberarem sobre a ..... (denominação da companhia a ser incorporada), com sede ..... (citar o endereço), e sobre outros assuntos decorrentes desta incorporação. O Sr. Presidente do Conselho de Administração, solicitou aos acionistas que elessem o presidente desta assembléia; que por aclamação foi escolhido o acionista ..... (nome completo), que de imediato assumiu e convidou o acionista ..... (nome completo) para secretariar os trabalhos da mesma. Com a mesa assim constituída, o Sr. Presidente declarou instalada a assembléia geral. Inicialmente o Sr. Presidente discorreu sobre a finalidade da assembléia, ressaltando a presença dos peritos que foram eleitos para elaborarem o laudo pericial do patrimônio líquido da ..... (denominação da companhia a ser incorporada), Srs. .... (citar os nomes por extenso dos peritos), que ficam à disposição para eventuais esclarecimentos. Registrou ainda a presença dos Srs. .... (nome por extenso), diretores da ..... (denominação da companhia a ser incorporada), que previamente fizeram entrega à mesa de cópia autêntica da ata de assembléia geral que os autorizou a praticar todos os atos necessários para consumir a incorporação. A seguir, o Sr. Presidente solicitou que fosse lido o laudo pericial, com o seguinte teor...(descrever o laudo). Terminada a leitura, o Sr. Presidente colocou em votação o laudo pericial, sendo o mesmo aprovado por unanimidade, sem restrições. A seguir solicitou a palavra o Sr. .... (nome por extenso), diretor da ..... (denominação da companhia a ser incorporada), para registrar que, em nome da companhia incorporada, também concordava com o laudo pericial, e que aceitava o valor de R\$ ..... (em números e por extenso) atribuído ao patrimônio líquido da ..... (denominação da Companhia a ser Incorporada), e que para todos os fins de direito, dava como incorporado ao patrimônio da ..... (denominação da companhia incorporadora), todo o Ativo e Passivo da ..... (denominação da companhia incorporada). Ato contínuo, o Sr. Presidente e os diretores da companhia incorporada declararam efetivamente consolidada a incorporação e que encontravam-se à disposição dos acionistas da incorporada, constantes de relação nominal fornecida pela mesma, para receberem diretamente, conforme determina o § 2º do art. 223 da lei 6.404/76, as ações correspondentes ao valor de R\$..... (em números e por extenso) (valor do patrimônio líquido constante do laudo pericial), valor este que será também aumentado no capital da .... (denominação da companhia incorporadora). Por proposta do Sr. Presidente, que fosse dada nova redação ao art. ... (artigo que trata do capital), que passasse a ter a seguinte redação: Art. ... - O Capital Social é de R\$ ..... (valor do novo capital, em números e por extenso), dividido em ..... (em números e por extenso) ações ordinárias (ou se houver ações preferenciais, qual o número de cada uma), do valor nominal de R\$ (ou sem valor nominal) cada uma. Esta proposição foi aprovada por unanimidade. Nada mais havendo a tratar, o Sr. Presidente solicitou que fosse lavrada a presente ata, que depois de lida foi aprovada e assinada por todos os acionistas presentes, pelos peritos e diretores da companhia incorporada.

**ANEXO B – Modelo de alteração contratual na sociedade incorporadora**

ALTERAÇÃO DE CONTRATO SOCIAL n.º.....

(razão ou denominação social)

Que fazem ..... (nome e qualificação de todos os sócios da Incorporadora), sócios quotistas da sociedade que gira sob a ..... (firma ou denominação social da Incorporadora), com sede na cidade de....., na rua....., inscrita no CNPJ sob n.º ....., NIRE n.º ....., com a finalidade de:

PRIMEIRO: Por unanimidade os sócios aprovaram o protocolo e a justificativa correspondente a Incorporação da sociedade ..... (firma ou denominação social da Incorporada), com sede ..... (endereço, CEP), inscrita no CNPJ sob n.º ....., NIRE n.º ....., adiante incorporada.

SEGUNDO: A sociedade aprova por unanimidade o Laudo de Avaliação, bem como as Demonstrações Contábeis Especiais dele constantes, levantado da incorporada em ..... (data de levantamento das demonstrações contábeis da incorporada), ficando justo e acordado que a operação será procedida com base nestes, para todos os efeitos legais e de direito. A perita contratada pela incorporadora e aceita pela incorporada é assim qualificada: ..... (qualificação da empresa perita contratada pela incorporadora), representada por seu sócio ..... A perita procedeu aos trabalhos de avaliação do patrimônio da incorporada e emitiu o seguinte Laudo de Avaliação:

“Examinamos as Demonstrações Contábeis levantadas em ..... (data de levantamento das demonstrações contábeis da incorporada) da empresa ..... (firma ou denominação da incorporada). Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas geralmente adotadas para os trabalhos de avaliação patrimonial para fins de incorporação e conseqüentemente inclui exame das contas, documentos, registros contábeis e fiscais, com ênfase especial na adoção dos princípios fundamentais de contabilidade e critérios de avaliação prudentes e adequados. Entendemos que a incorporação poderá ser procedida com base nos valores consignados nas Demonstrações Contábeis Especiais. Em resumo, assim especificamos:

EMPRESA INCORPORADA	
BALANÇO PATRIMONIAL ESPECIAL EM XX/XX/XXXX	
ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Realizável a LP	Passivo Exigível a LP
Ativo Permanente	Patrimônio Líquido
Total do Ativo	Total do Passivo

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM XX/XX/XXXX
Receita Bruta
(-) Deduções de Venda
(=) Receita Líquida
(-) CMV
(=) Lucro Bruto
(-/+ Despesas/Receitas Operacionais
(=) Resultado Operacional
(=) Resultado antes da Contribuição Social e IR
(-) Contribuição Social e IR
(=) Lucro Líquido do Exercício

---

#### Qualificação do Contador Responsável

Avaliamos em ..... (valor do patrimônio líquido da incorporada) o patrimônio líquido de ..... (empresa incorporada), ..... (data) - ..... (empresa perita).

TERCEIRO: O capital social, por força da cláusula anterior, fica elevado de ..... (valor do capital social da incorporadora antes da incorporação) para ..... (valor do capital social da incorporadora após a incorporação), totalmente integralizado, dividido em ..... quotas, no valor nominal de ..... cada uma, ficando assim distribuído entre os sócios: ..... (nome do sócio) - ..... (percentual do capital social) - ..... (valor correspondente do capital social); ..... (nome do sócio) - ..... (percentual do capital social) - ..... (valor correspondente do capital social).

QUARTO: A sociedade assume inteiramente, a partir deste ato, todos os direitos e obrigações decorrentes dos contratos de trabalho mantidos entre a empresa ..... (incorporada) e os seus empregados, os quais permanecem válidos e em pleno vigor, sem qualquer solução de continuidade.

QUINTO: Os casos omissos ou dúvidas, que surgirem na vigência deste instrumento, serão dirimidos na forma da legislação em vigor, ficando eleito o foro de ..... (sede da incorporadora), com renúncia expressa a qualquer outro que as partes tenham ou venham a ter direito.

SEXTO: E, por assim estarem justos e contratados, firmam este instrumento em quatro vias de igual teor e forma na presença de duas testemunhas, que também assinam essa alteração contratual.

Localidade e Data

Assinatura dos sócios da empresa Incorporadora e das testemunhas.

## ANEXO C – Modelo de alteração contratual da sociedade incorporada

ALTERAÇÃO DE CONTRATO SOCIAL n.º.....

(razão ou denominação social)

Que fazem ..... (nome e qualificação de todos os sócios da Incorporada), sócios quotistas da sociedade que gira sob a ..... (firma ou denominação social da Incorporada), com sede na cidade de....., na rua....., inscrita no CNPJ sob nº ....., NIRE nº ....., com a finalidade de:

PRIMEIRO: Por unanimidade os sócios aprovaram o protocolo e a justificativa correspondente a Incorporação da sociedade pela ..... (firma ou denominação social da Incorporadora), com sede ..... (endereço, CEP), inscrita no CNPJ sob nº ....., NIRE nº ....., bem como ficou a gerência da empresa autorizada a praticar todos os atos necessários à incorporação.

SEGUNDO: Com a aprovação da Incorporação, transfere-se para a ... (Incorporadora) o patrimônio líquido da ..... (Incorporada), e todos seus sócios passam a fazer parte da ..... (Incorporadora), com quotas totalmente integralizadas.

TERCEIRO: Por força da Incorporação, a empresa ..... (Incorporadora), assumiu o ativo e passivo da ..... (Incorporada) a partir desta data, estando os administradores autorizados a procederem ao Distrato Social.

QUARTA: Os sócios dão entre si e para a sociedade plena e geral quitação, nada mais tendo a exigir ou reclamar, concordando plenamente com o que foi ratificado através do contrato social da ..... (Incorporadora).

E, por assim estarem certos e ajustados, assinam o presente instrumento, perante duas testemunhas instrumentais.

Localidade e Data

Assinatura dos sócios da empresa Incorporada e das testemunhas.

**ANEXO D – Modelo de ata de assembléia geral extraordinária da empresa fusionada**

(Denominação da Companhia)

(Número do NIRE e do CNPJ)

**ATA DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA**

Aos ..... dias do mês de ..... do ano de ....., às ..... horas, na sede social, sita na rua ..... (endereço da companhia), reunida a totalidade dos acionistas com direito a voto, conforme o Livro de Presenças, atendendo à convocação efetivada através do Edital publicado no Diário Oficial do Estado de ....., nos dias .... (mencionar os dias das três publicações), e no jornal ..... (publicação de circulação local, também mencionar os dias em que foi publicado o Edital de Convocação. A presença da totalidade dos acionistas, como é este modelo, supre a falta das publicações), a fim de deliberarem sobre a fusão desta companhia, com a ..... (denominação da outra companhia), com sede ..... (citar o endereço), e sobre outros assuntos decorrentes desta fusão. O Sr. Presidente do Conselho de Administração solicitou aos acionistas que elessem o presidente desta assembléia; que por aclamação foi escolhido o acionista ..... (nome completo).., que de imediato assumiu e convidou o acionista ..... (nome completo) para secretariar os trabalhos da mesma. Com a mesa assim constituída, o Sr. Presidente declarou instalada a assembléia geral. Por ordem, o Sr. Presidente abordou a seguinte pauta: a) decisão da assembléia em deliberar sobre a fusão ou não com a .....(denominação da outra companhia)...., que após amplo debate sobre as vantagens e resultados futuros, foi aprovado por unanimidade; b) Apreciação do Protocolo da Operação, (este protocolo deverá conter todas as regras que a companhia sugere para que seja realizada a fusão, desde a denominação, se irá continuar com a mesma de uma das companhias, o capital social, o valor das ações, o ramo de atividade, sede social, Administração, Conselho Fiscal, enfim, um novo estatuto com base no acervo de ambas as companhias), que já estava previamente elaborado pela Diretoria, cujo teor foi lido e feitos os devidos esclarecimentos. Não havendo nenhuma sugestão de modificação ou alteração, foi colocado em votação sendo aprovado por unanimidade dos acionistas com direito a voto. c) Apreciação e debates sobre o novo Estatuto Social que irá regular a nova companhia, que após debatido capítulo por capítulo, foi colocado em votação, sendo aprovado por unanimidade, tendo o seguinte teor: "ESTATUTO SOCIAL – (transcrever a totalidade do estatuto social). Verificado que foram aprovadas a Fusão, o Protocolo da Operação e o Estatuto Social, o Sr. Presidente apresentou o nome dos três peritos que procederão à avaliação do patrimônio líquido da.....(denominação social da outra companhia em fusão), srs. ....(nome completo e qualificação dos peritos pessoas físicas ou da pessoa jurídica, conforme for o caso), os quais foram aprovados sem restrições. Esclareceu ainda o Sr. Presidente, que tão logo a Diretoria esteja de posse do laudo pericial de avaliação, será convocada uma assembléia geral extraordinária, em conjunto, pelas duas companhias a serem fundidas, para ultimarem o processo de fusão e eleger seus administradores e conselheiros fiscais. Nada mais havendo a tratar, o Sr. Presidente solicitou que fosse lavrada a presente ata, que após lida e achada conforme, vai assinada por todos os acionistas presentes.



**ANEXO E – Modelo de alteração contratual da sociedade fusionada**

ALTERAÇÃO DE CONTRATO SOCIAL N° .....

(razão ou denominação social da sociedade)

Que fazem ..... (nome e qualificação de todos os sócios da fusionada), sócios quotistas da sociedade que gira sob a denominação social de ....., com sede na cidade de....., inscrita no CNPJ sob n° ....., NIRE n° ....., com a finalidade de:

PRIMEIRO: Por unanimidade os sócios aprovaram o protocolo e a justificativa correspondente à fusão desta sociedade com a empresa..... com sede na cidade de....., na rua..... inscrita no CNPJ sob n° ....., NIRE n° ....., bem como foi escolhida a empresa ..... (firma ou denominação social), que promoverá o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade.

SEGUNDO: Com a aprovação da fusão, será transferido para a nova empresa a ser constituída, e que será denominada....., o patrimônio líquido da ....., e todos os seus sócios passarão a fazer parte da mesma com quotas totalmente integralizadas.

TERCEIRO: Por força da fusão, a empresa ..... assumirá o ativo e passivo da ..... a partir da data em que for constituída a nova empresa e proceder-se-á ao distrato social respectivo.

QUARTA: Os sócios dão entre si e para a sociedade plena e geral quitação, nada mais tendo a exigir ou reclamar, concordando e ratificando plenamente com o que aqui foi tratado e, por assim estarem certos e ajustados, assinam o presente instrumento, perante duas testemunhas instrumentais.

Localidade e Data

Assinatura dos sócios da empresa fusionada e das testemunhas.

**ANEXO F – Modelo de ata de assembléia geral extraordinária de aprovação do laudo de avaliação e constituição de nova sociedade resultante da fusão.**

ATA DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA

Aos ..... dias do mês de ..... do ano de ....., às ..... horas, na sede social, sita na rua ..... (endereço da companhia), reunida a totalidade dos acionistas com direito a voto, das sociedades ..... (citar o nome das companhias que se fundem), conforme o Livro de Presenças, atendendo a convocação em conjunto através do Edital publicado no Diário Oficial do Estado de ....., nos dias .... (mencionar os dias das três publicações), e no jornal ..... (publicação de circulação local, também mencionar os dias em que foi publicado o Edital de Convocação. A presença da totalidade dos acionistas, como é este modelo, supre a falta das publicações) a fim de deliberarem sobre a constituição da nova companhia decorrente da fusão das sociedades ..... (denominação de ambas as companhias) e sobre outros assuntos pertinentes à mesma pauta. Foi aclamado por unanimidade para presidir os trabalhos .... (nome completo), que de imediato assumiu e convidou o acionista ..... (nome completo), para secretariar a mesma. Com a mesa assim constituída, o Sr. Presidente declarou instalada a assembléia geral. Inicialmente o Sr. Presidente determinou que fosse procedida a leitura dos laudos dos peritos .....(citar o nome dos três peritos)...que realizaram o laudo pericial da .....(denominação da companhia "A"), cujo teor é o seguinte: (transcrever o laudo em sua íntegra). Terminada a leitura, o laudo pericial foi submetido a votação, acompanhada pelos peritos, que ficaram à disposição dos acionistas para qualquer esclarecimento. Determinou ainda, o Sr. Presidente, que somente poderiam votar os acionistas da.....(denominação da companhia "B"). Finda a votação, verificou-se que foi aprovado por unanimidade, sem qualquer restrição. Dando prosseguimento aos trabalhos, o Sr. Presidente determinou que fosse procedida a leitura dos laudos dos peritos ..... (citar o nome dos três peritos), que realizaram o laudo pericial da ..... (denominação da companhia "B"), cujo teor é o seguinte: (transcrever o laudo em sua íntegra). Terminada a leitura o laudo pericial foi submetido a votação, acompanhada pelos peritos que ficaram à disposição dos acionistas para qualquer esclarecimento. Determinou ainda, o Sr. Presidente, que somente poderiam votar os acionistas da ..... (denominação da companhia "A"). Finda a votação, verificou-se que também foi aprovado por unanimidade, sem qualquer restrição. Dando prosseguimento, o Sr. Presidente esclareceu que o estatuto social da nova companhia, ora em constituição, já fora preliminarmente aprovado por ambas as companhias em assembléias gerais, mas que colocaria novamente em debate, para que houvesse então a ratificação de sua aprovação por todos os acionistas, agora já fazendo parte de quadro social único. Por unanimidade de votos o estatuto social foi aprovado com o seguinte teor: ESTATUTO SOCIAL – (transcrever o estatuto social em sua totalidade). A seguir o Sr. Presidente solicitou que fosse lida a relação dos acionistas da nova companhia, bem como o número de ações possuídas e sua classe, sem que houvesse qualquer manifestação ou pedido de esclarecimento. Ato contínuo o Sr. Presidente declarou constituída a.....(denominação da nova companhia), resultante da fusão das.....(denominação das companhias que se fundiram), declarando que ambas estavam extintas. A seguir foi procedida a eleição do Conselho de Administração, para um mandato de ..... ( ..... ) anos, que se inicia no dia ..... e termina no dia ....., que ficou constituído pelos seguintes acionistas: Titulares: .....( nome e qualificação de todos os titulares ); Suplentes:.....( nome e qualificação dos suplentes ). Da mesma forma foi procedida a eleição de 3 (três) membros efetivos e 3 (três) suplentes do Conselho fiscal, cujo mandato expirará por ocasião da realização da próxima Assembléia Geral Ordinária: Titulares:.....( nome e qualificação completa), Suplentes:.....( nomes e qualificação completa). Eleitos os membros do Conselho de Administração e do Conselho Fiscal, a Assembléia fixou remuneração global dos Administradores em até R\$ ..... (

..... reais), competindo ao Conselho de administração na forma do Estatuto, distribuir individualmente esta remuneração entre os membros do Conselho e da Diretoria e a fixação da verba honorária dos membros do Conselho Fiscal que será do valor equivalente a 10% ( dez por cento ) da média que for atribuída a cada Diretor, por idêntica periodicidade. Os Administradores ora eleitos declaram, sob as penas das leis que não estão incurso em crime que vede ou impeça de exercer atividade mercantil. Após, o Senhor Presidente colocou a palavra à disposição de quem dela quisesse fazer uso; diversas pessoas se manifestaram com idéias quanto ao futuro da empresa. Nada mais havendo a tratar, o Sr. Presidente agradeceu a presença de todos e solicitou que se lavrasse a presente ata, que após lida foi aprovada e assinada por todos os presentes.

**ANEXO G – Modelo de ata de assembléia geral extraordinária da empresa cindida**

(Denominação da Companhia)

(Número do NIRE e do CNPJ)

**ATA DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA**

Aos ..... dias do mês de ..... do ano de ....., às ..... horas, na sede social, sita na rua ..... (endereço da companhia), reunida a totalidade dos acionistas com direito a voto, conforme o Livro de Presenças, atendendo à convocação efetivada através do Edital publicado no Diário Oficial do Estado de ....., nos dias .... (mencionar os dias das três publicações), e no jornal ..... (publicação de circulação local, também mencionar os dias em que foi publicado o Edital de Convocação. A presença da totalidade dos acionistas, como é este modelo, supre a falta das publicações), a fim de deliberarem sobre a cisão parcial desta companhia, e sobre outros assuntos decorrentes desta cisão. O Sr. Presidente do Conselho de Administração solicitou aos acionistas que elessem o presidente desta assembléia; que por aclamação foi escolhido o acionista ..... (nome completo) que de imediato assumiu e convidou o acionista ..... (nome completo) para secretariar os trabalhos da mesma. Com a mesa assim constituída, o Sr. Presidente declarou instalada a assembléia geral. Por ordem, o Sr. Presidente abordou a seguinte pauta: a) decisão da assembléia em deliberar sobre a cisão, que após amplo debate sobre as vantagens e resultados futuros, foi aprovado por unanimidade; b) Apreciação da Justificação com os elementos do Protocolo, e do Laudo de Avaliação. Não havendo nenhuma sugestão de modificação ou alteração, foram colocados em votação sendo aprovados por unanimidade dos acionistas com direito a voto. c) Apreciação e debates sobre os novos Estatutos Sociais que irão regular as novas companhias, que após debatido capítulo por capítulo, foi colocado em votação, sendo aprovado por unanimidade, tendo o seguinte teor: "ESTATUTO SOCIAL – (transcrever a totalidade dos estatutos sociais). Verificado que foram aprovadas a Cisão, a Justificação com os dados do Protocolo, o Laudo de Avaliação e os Estatutos Sociais, o Sr. Presidente apresentou o nome dos três peritos que procederam à avaliação do patrimônio líquido da.....(denominação social da sociedade a ser cindida), Srs. ....(nome completo e qualificação dos peritos pessoas físicas ou da pessoa jurídica, conforme for o caso), os quais foram aprovados sem restrições. Esclareceu ainda o Sr. Presidente, que tão logo a Diretoria esteja de posse do laudo pericial de avaliação, será convocada uma assembléia geral extraordinária, pela companhia, para ultimarem o processo de cisão e eleger seus administradores e conselheiros fiscais. Nada mais havendo a tratar, o Sr. Presidente solicitou que fosse lavrada a presente ata, que após lida e achada conforme, vai assinada por todos os acionistas presentes.

**ANEXO H – Modelo de alteração contratual da sociedade cindida**

ALTERAÇÃO DE CONTRATO SOCIAL Nº .....

(razão ou denominação social da sociedade)

Que fazem ..... (nome e qualificação de todos os sócios da cindida), sócios quotistas da sociedade que gira sob a denominação social de ....., com sede na cidade de....., na rua....., inscrita no CNPJ sob nº ....., NIRE nº ....., com a finalidade de:

PRIMEIRO: Por unanimidade os sócios aprovaram o laudo de avaliação promovido pela empresa ..... (nome da firma que realizou o laudo de avaliação do patrimônio) e a concretização da cisão parcial desta sociedade, com a transferência de parte de seu patrimônio para a empresa ....., com sede na cidade .....na rua ..... , inscrita no CNPJ sob nº ....., NIRE nº .....

SEGUNDO: Com a aprovação da cisão, será transferido para a empresa ..... parte do patrimônio, e, conseqüentemente, haverá uma diminuição do capital social, nas seguintes proporções:

O capital social que era formado por ..... (em números e por extenso) quotas no valor total de R\$ ..... (em números e por extenso), passa a ser de R\$ ..... (em números e por extenso) quotas no valor total de R\$ ..... (em números e por extenso), cuja nova formação é assim absorvida pelos sócios quotistas:

o sócio ..... (nome por extenso) possui ..... quotas no valor total de R\$ .....

o sócio ..... (nome por extenso) possui ..... quotas no valor total de R\$ .....

(e assim sucessivamente)

TERCEIRO: Os registros nas contas ativas (ou passivas) que participaram para formar o valor da cisão, encontram-se inseridas nos registros contábeis da sociedade, em lançamento que coincide com a data desta alteração contratual.

QUARTA: Os sócios dão entre si e para a sociedade plena e geral quitação, nada mais tendo a exigir ou reclamar, concordando e ratificando plenamente com o que aqui foi tratado, e permanecem em pleno vigor todas as demais regras e deliberações que se encontram registradas nas cláusulas do documento de constituição e posteriores alterações (se existentes) e que não foram modificados por força da presente alteração contratual.

E, por assim estarem certos e conformes, assinam este instrumento em 3 vias de igual teor e forma, na presença de duas testemunhas.

Localidade e Data

Assinatura dos sócios da empresa cindida e das testemunhas.

## **ANEXO I – Modelo de ata de transformação de tipo jurídico – de sociedade limitada para sociedade anônima**

Razão social/Nome da empresa

CNPJMF ..... - NIRE .....

### **ATA DE ASSEMBLÉIA DE TRANSFORMAÇÃO DE TIPO JURÍDICO EM SOCIEDADE ANÔNIMA**

DATA, HORA E LOCAL: ....., as ..... horas, sede social da sociedade, na cidade de....., na rua.....; PRESENCAS: a totalidade dos quotistas, a saber: .....(nome e qualificação), residente e domiciliada na cidade de....., na rua .....;.....(nom e qualificação), residente e domiciliado na cidade de..... na rua.....; .....(nome e qualificação).....;.....(nome e qualificação), residente e domiciliado na cidade de....., na na.....(nome e qualificação), residente e domiciliado na cidade de.....na rua.....; .....(nome e qualificação) , residente na cidade de..... na rua .....  
 Presentes ainda, na qualidade de sócios ingressantes: ....., (nome e qualificação), residente na rua ..... e .....(nome e qualificação), residente e domiciliada na cidade de..... na rua.....A DIRETORA DOS TRABALHOS:.....(nome) - Presidente, ..... Secretária.  
 DELIBERAÇÕES: Por unanimidade de votos, foram aprovados os seguintes itens: a) transformação do tipo jurídico, de Sociedade Limitada para sociedade por ações - Sociedade Anônima; b) admissão de novos sócios; c) Transformação das quotas em ações ordinárias, com valor de R\$ ..... (.....) cada ação; d) aumento do capital social de R\$ ..... (.....) para ..... (.....), representado por..... (.....); o aumento verificado foi pelo ingresso de novos sócios, que integralizaram sua subscrição neste ato, em moeda corrente nacional; e) a nova denominação social que passa a ser: ..... f) a distribuição do capital social, conforme a LISTA DE SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES a seguir:.....(nome e qualificação), residente na cidade....., na rua....., com R\$...... (.....), representados por ..... (.....) ações ordinárias;.....(nome e qualificação), residente na cidade de....., na rua..... com R\$ ..... (.....), representados por..... (.....)l ações ordinárias;.....(nome e qualificação), residente na cidade de....., narua R\$ ..... (.....), representados por ..... (.....)l ações ordinárias;.....(nome e qualificação), residente na cidade de....., na rua , com R\$...... (.....) representados por ..... (.....)l ) ações ordinárias;.....(nome e qualificação) residente e domiciliado na cidade de..... na rua - Rs com R\$...... (.....) representados por..... (.....) ações ordinárias;.....(nome e qualificação), residente e domiciliado na cidade de....., na rua .....com R\$ ..... (.....;.....(nome e qualificação), residente e domiciliado na cidade....., na rua....., com R\$ ..... (.....), representados por ..... (.....)l ações ordinárias; g) aprovar o estatuto a seguir descrito, que passa a reger a sociedade: ESTATUTO SOCIAL – (transcrição da totalidade do estatuto social). Nada mais havendo a tratar, foram encerrados os trabalhos e lavrada a presente ata, que após lida foi aprovada por todos os presentes. .... (data)..... (seguem as assinaturas) ..... TESTEMUNHAS: 1).....(nome e identidade); 2) .....(nome e identidade).

..... - OAB.....

**ANEXO J – Modelo de ata de transformação de tipo jurídico – de sociedade anônima para sociedade limitada**

Razão social/Nome da empresa

CNPJMF ..... - NIRE .....

**ATA DE ASSEMBLÉIA DE TRANSFORMAÇÃO DE TIPO JURÍDICO EM SOCIEDADE LIMITADA**

DATA, HORA E LOCAL: ....., as ..... horas, sede social da sociedade, na cidade de....., na rua.....; PRESENCAS: a totalidade dos acionistas, a saber: .....(nome e qualificação de todos os acionistas), residente e domiciliada na cidade de....., na rua .....; A DIRETORA DOS TRABALHOS:.....(nome) - Presidente, ..... Secretária. DELIBERAÇÕES: Por unanimidade de votos, foram aprovados os seguintes itens: a) transformação do tipo jurídico, de Sociedade Anônima para Sociedade Limitada; b) admissão de novos sócios; c) Transformação das ações em quotas, com valor de R\$ ..... (.....) cada quota; d) aumento do capital social de R\$ ..... (.....) para ..... (.....), representado por..... (.....); o aumento verificado foi pelo ingresso de novos sócios, que integralizaram sua subscrição neste ato, em moeda corrente nacional; e) a nova denominação social que passa a ser: ..... f) a distribuição do capital social, conforme a lista de sócios a seguir:.....(nome e qualificação), residente na cidade....., na rua....., com R\$..... (.....), representados por ..... (.....) quotas;.....(nome e qualificação), residente na cidade de....., na rua..... com R\$ ..... (.....), representados por..... (.....) quotas;.....(nome e qualificação), residente na cidade de....., na rua..... com R\$ ..... (.....), representados por ..... (.....) quotas; g) aprovar o contrato a seguir descrito, que passa a reger a sociedade: CONTRATO SOCIAL – (transcrição da totalidade do contrato social). Nada mais havendo a tratar, foram encerrados os trabalhos e lavrada a presente ata, que após lida foi aprovada por todos os presentes. .... (data)..... (seguem as assinaturas) ..... TESTEMUNHAS: 1).....(nome e identidade); 2) .....(nome e identidade).

..... - OAB.....