

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Ed Wilson Antonio Gonçalves

A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO NAS CONCESSIONÁRIAS DE
SERVIÇO PÚBLICO DE DISTRIBUIÇÃO DE
ENERGIA ELÉTRICA

Brasília - DF

2011

Ed Wilson Antonio Gonçalves

A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof^a. Dra. Liziane Angelotti Meira

Brasília - DF

2011

Ed Wilson Antonio Gonçalves

A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/____, com menção _____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

Este trabalho é dedicado, em especial, às minhas filhas Thais e Helen e também à minha esposa Silvia, que em momento algum reclamaram de minhas ausências.

Agradeço à Prof^a. Dra. Liziane Angelotti Meira, que orientou a elaboração desta monografia, e a todos que de alguma forma colaboraram com a elaboração deste trabalho.

RESUMO

Este trabalho expõe uma abordagem específica e comparativa das opções de tributação voltadas para as concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica de pequeno e médio porte. Levanta-se a hipótese sobre qual é a estrutura mais econômica e a menos dispendiosa para essas empresas no mercado em que atuam. No referencial teórico, apresentam-se os delineamentos do tema, e em seguida a teorização dos conceitos gerais sobre a importância do Planejamento Tributário no ambiente empresarial brasileiro. Identifica-se a distinção entre evasão e elisão fiscal, e os incentivos fiscais. Finalmente, a apresentação de duas possibilidades de enquadramento para estas empresas: O Lucro Real e o Lucro Presumido, e suas formas de apuração dos impostos e contribuições sociais. Para o estudo de caso são utilizadas informações hipotéticas, a fim de demonstrar a utilidade do Planejamento Tributário, que pode ser uma ferramenta eficiente para redução da carga tributária e conseqüente aumento dos resultados econômicos e financeiros das empresas.

Palavras-chaves: Planejamento Tributário, eficiente e econômico.

ABSTRACT

This research study brings up a specific and comparative approach of the taxation options intended for the concessionary of the public service regarding electric energy distribution for both small and medium loads. One wonders what might be the most economic structure and the less costly for those companies in the market they perform. In the theoretical reference, they introduce the delineations of the theme and right after that the theory of the general concepts about the importance of the Tributary Planning in the Brazilian business environment. They make it clear about the distinction among tax evasion and tax elision, and the tax incentives. Finally, the presentation of two framing possibilities for these companies: The Real Profit and the Presumed Profit, and its forms of calculation of the taxes and social contributions. For the study of case hypothetical information is used, in order to demonstrate the usefulness of the Tributary Planning that can be an efficient tool for reduction of the tax burden and consequent increase of the economic and financial results of the companies.

Words-keys: Tributary Planning, efficient and economic

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO	5
1.1 Conceituação	5
1.2 A evasão e a elisão fiscal	10
1.3 As opções de tributação pelo Imposto de Renda	11
1.3.1 Lucro real	11
1.3.2 Lucro presumido	12
1.3.3 As Contribuições: CSLL, PIS/PASEP e COFINS	12
1.4 Incentivos fiscais	14
2 A OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO	16
2.1 Exemplificação da apuração dos tributos pelo Lucro Presumido	21
3 A OPÇÃO PELO LUCRO REAL	25
3.1 Exemplificação da apuração dos tributos pelo Lucro Real	38
4 CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45

INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1.988 – CF/88 estabelece em seu artigo 21 que compete a União explorar direta ou mediante autorização, concessão ou permissão os serviços e instalações de energia elétrica.

A concessão ou permissão da prestação do Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica, considerando o artigo 175 da CF/88, será sempre precedida de licitação.

O Parágrafo Único do artigo 175 estabelece que a Lei disporá sobre o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão, os direitos dos usuários, a política tarifária e a obrigação de manter serviço adequado, sendo que, para tanto foi publicada, em 13 de fevereiro de 1995, a Lei nº 8.987, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão dos serviços públicos.

As empresas que, após o processo licitatório, receberem a concessão do Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica ficam sujeitas à regulação e fiscalização pelo Poder Concedente (União), por intermédio da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. Dentre as atribuições de fiscalização da ANEEL esta inerente à fiscalização a análise da boa gestão econômica e financeira dos recursos da concessão.

Desta forma, as ações de planejamento despontam como umas das funções gerenciais eficazes para as concessionárias de distribuição de energia elétrica no desenvolvimento dos encargos que lhe são atribuídos, dentre eles o de “*captar, aplicar e gerir os recursos financeiros necessários à prestação do serviço*”, conforme disposto no inciso VIII do artigo 31 da Lei 8.987/95.

Sendo a Concessionária livre na direção de seus negócios, cabendo-lhe gerir e captar os recursos necessários a sua concessão, organizando-se de modo que seus custos sejam o mais reduzido possível dentro da legalidade.

Portanto, visando obter economia de tributos, as concessionárias são livres para escolherem, entre as formas jurídicas que se lhe são oferecidas, aquela que traz a carga fiscal menos onerosa.

Nos grandes grupos empresariais que são detentores de várias concessões, o planejamento tributário já é uma realidade, com departamentos próprios, que possuem em seus quadros profissionais do ramo, e que, através de análises de curto e longo prazo, conseguem aproveitar da melhor forma possível os incentivos fiscais existentes, bem como definir o enquadramento das empresas nas modalidades de recolhimento dos impostos que mais benefícios possam trazer às concessões.

Em nosso país, a carga tributária, além de elevada, é extremamente complexa, tendo em vista a enorme variedade de tributos incidentes sobre as operações comerciais e financeiras das empresas. E, pensando nestes aspectos, o que poderia tornar mais eficaz a rentabilidade das concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica, com a conseqüente redução de sua carga tributária?

O Planejamento Tributário dentro das empresas depende da análise da estrutura de cada uma, de forma individualizada. Empresas que possuem receitas e custos diferenciados em determinadas épocas do ano devem ser analisadas de forma diferente das empresas que se mantêm sem este tipo de variação.

Esse trabalho pretende demonstrar que as pequenas e médias empresas do setor de energia elétrica, ao optarem pelo Lucro Real ou Lucro Presumido, podem desembolsar mais ou menos valores para arcar com seus tributos se não tiverem uma estrutura ágil que permita um Planejamento Tributário adequado.

O enquadramento da empresa nas modalidades de cálculo e recolhimento dos tributos, Lucro Real e Lucro Presumido é uma alternativa que exige conhecimento, análises e planejamento para resultar em redução do custo tributário.

Diante das duas modalidades de enquadramento para as pequenas e médias concessionárias do serviço público de distribuição de energia, para efeito de cálculo e recolhimento de impostos, questiona-se, como problema da presente monografia:

Poderá o Planejamento Tributário contribuir de forma significativa para se definir o enquadramento das empresas do setor elétrico, para o cálculo e recolhimento de tributos, e com isso obter a redução dos encargos tributários e o aumento dos lucros?

O objetivo geral desta monografia é demonstrar que a escolha do enquadramento, da modalidade de cálculo e do recolhimento dos impostos, através do Planejamento Tributário, acarretará mais lucros para empresa e pagamento menores dos seus impostos e contribuições.

Para o atendimento do objetivo exposto foi elaborado um estudo de caso, no qual pretende evidenciar que o Planejamento Tributário é fundamental para redução de pagamento dos tributos e conseqüente aumento dos lucros, visando demonstrar que o Planejamento Tributário é ferramenta essencial para as empresas, inclusive as pequenas, que podem perder dinheiro se adotarem de modo equivocado por um ou outro regime de apuração de tributos.

As diversas modalidades de isenções, incentivos fiscais para, através da elisão fiscal, redução dos custos tributários são muitas e diversificadas. Este trabalho limitou-se, por esta razão, a um único estudo de caso, as opções de enquadramento da empresa no Lucro Real e no Lucro Presumido, pois, do contrário, tal feito iria requerer mais tempo para a pesquisa e ampliaria muito a extensão da monografia.

Face às constantes mudanças na legislação pertinente, onde um incentivo pode ser criado enquanto outros são eliminados, este trabalho teve que se limitar no tempo – 31/12/2009 – na legislação consultada, sob pena de não se conseguir acabar a análise e o texto final.

Para o desenvolvimento do estudo, foi necessário pesquisar e analisar alternativas de enquadramento que contribuem para a economia tributária das empresas. A identificação dos fatores que influenciam as estratégias das empresas

na aplicação do Planejamento Tributário requer uma investigação descritiva através da pesquisa exploratória em estudo de caso.

O entendimento sobre o custo tributário para essas duas modalidades de enquadramento das empresas foi buscado no estudo de caso de uma empresa hipotética do setor elétrico. A visualização da carga tributária total na produção foi obtida pelo restabelecimento do ônus tributário aos insumos, cujos impostos não cumulativos são aproveitados pela empresa na etapa seguinte do processo e assim sucessivamente até o consumidor final.

Os impostos cumulativos também são apurados e se integram ao custo das mercadorias. Conhecendo-se a carga tributária cumulativa e não cumulativa nos insumos, temos condições de focalizar o custo tributário diferenciado pelos enquadramentos possíveis.

Essas mudanças e seus efeitos tributários são o objeto deste estudo.

Diante dessas informações, comparando as duas possibilidades de enquadramento, a do Lucro Real e a do Lucro Presumido, para avaliar qual a opção teria sido a correta, ou seja, a que mais proporcionaria resultados positivos e menos dispêndios com tributos; e de posse dos demonstrativos contábeis básicos para análise, desenvolveu-se o trabalho padronizado as demonstrações financeiras, para um modelo que atenderia as duas formas de apuração de lucro.

Para atingir o objeto do estudo apenas foram demonstrados os tributos PIS/PASEP, COFINS, IRPJ e CSLL, que tem alterações em seus métodos de apuração quando a empresa opta pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido.

1 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO

O planejamento, em sua essência, é uma simulação, é uma tentativa de representar a realidade futura, considerando-se ainda as tendências dos acontecimentos que vão, dessa forma, dimensionando o cenário imaginado, independentemente do propósito a que se destine.

O Planejamento Tributário, como qualquer outro tipo de planejamento, necessita que a empresa passe por um processo de conscientização e de organização para que um trabalho voltado ao controle e planejamento seja visto com bons olhos não apenas pelos responsáveis por sua elaboração, pois necessita de informações de toda a empresa.

As previsões de resultados para o curto e o longo prazo, utilizado-se para isso as demais técnicas de planejamento e controle elaboradas pelas demais áreas da empresa, são essenciais para que os responsáveis pelo Planejamento Tributário, com uma análise dos custos tributáveis, possam de forma consciente e eficaz conseguir a redução da carga tributária da empresa.

Neste capítulo é apresentada a importância do planejamento no ambiente empresarial com conceitos de alguns autores que justificam a necessidade dessa prática empresarial para auxiliar a administração no processo de tomada de decisão, inclusive a decisão de como e quando enquadrar a empresa em uma das duas modalidades de apuração que são objeto deste estudo para as concessionárias de distribuição de energia elétrica para cálculo e recolhimento dos seus tributos.

1.1 Conceituação

Segundo Welsch (1983, p.21), o planejamento e controle de resultados pode ser definido como um enfoque sistemático e formal à execução das atividades de

planejamento, coordenação e controle em uma empresa, utilizando-se para isso de definições de objetivos globais e de longo prazo da empresa; de um plano de resultados a longo prazo, desenvolvido em termos gerais; de um plano de resultados a curto prazo, detalhado de acordo com os diferentes níveis de responsabilidade; e de um sistema de relatórios periódicos de desempenho.

Baseado neste conceito, Welsch (1983, p. 22) esclarece que, para a melhor compreensão do que é o planejamento e controle de resultados, é necessário compreender que não se trata de uma técnica em separado do processo de administração como um todo, e sim que o planejamento e controle de resultados faz parte das técnicas de administração.

Para Koontz e O'Doneel "o método mais útil de classificação das funções administrativas consiste em agrupá-las em atividades de planejamento, organização, constituição do pessoal de uma organização, direção e controle." (Koontz e O'Doneel, 1968, *apud* WELSCH, 1983, p. 23).

Para Welsch (1983, p. 24) "o planejamento e controle de resultados baseiam-se na convicção de que a administração é capaz de planejar e controlar o destino de uma empresa a longo prazo por meio de uma série contínua de decisões bem concebidas."

Segundo Welsch (1983, p. 25), nesta linha de pensamento, "o processo de tomadas de decisões deve ser racional e sistemático, e ao mesmo tempo dever ser sensível à natureza singular do ambiente externo em que cada decisão é tomada."

Para a tomada de decisões administrativas são utilizados dois tipos de variáveis, as "variáveis controláveis" e as "variáveis não controláveis".

Conforme Welsch (1983, p.25), as "variáveis controláveis" podem ser planejadas e controladas pela administração e as "variáveis não controláveis" não sofrem influência da ação da administração, o que não significa a impossibilidade de elaboração de um planejamento para que se tenha um melhor aproveitamento de seus efeitos positivos e a minimização dos seus efeitos negativos.

Segundo Welsch (1983, p. 26), “a administração, para ser eficaz, deve tentar prever o comportamento das variáveis não controláveis, avaliar seus possíveis efeitos e preparar seus planos de acordo com essas avaliações.”

Não é mais concebível que uma empresa opere em um ambiente aleatório, quanto mais próxima da teoria do planejamento e controle estiver a administração de uma empresa, maiores as possibilidades de redução deste ambiente aleatório e a demonstração da importância do planejamento e controle na administração (WELSCH, 1983, p28).

Para Horngren (2000, p. 117), “a administração – e muitos investidores e gerentes de crédito bancário – está cada vez mais consciente dos méritos dos planos empresariais formais.”

Nestes planos empresariais formais, percebe-se a definição de orçamento que, segundo Horngren (2000, p.117), visa dirigir a atenção dos administradores aos problemas operacionais ou financeiros com uma antecedência suficiente para um planejamento eficaz.

O orçamento geral segundo Horngren (2000, p.117) “normalmente consiste num demonstrativo do lucro futuro esperado, num balanço, num demonstrativo de receitas e despesas de caixa e em quadros de cálculo auxiliares.”

Segundo Horngren (2000, p.117), muitas empresas usam informalmente o orçamento e, quando começam a usá-lo formalmente, logo se convencem de sua utilidade e que os benefícios do orçamento quase sempre superam seus custos e esforços necessários para sua elaboração.

Para Horngren (2000, p.117), os principais benefícios de um programa orçamentário são formalizando suas responsabilidades pelo planejamento, obriga os administradores a pensarem à frente, desta forma, aumentando o seu grau de comprometimento; o estabelecimento de expectativas definidas que são a melhor base de avaliação do desempenho posterior, ou seja, de modo comparativo, pode-se avaliar se os objetivos traçados foram atingidos; e ajuda aos administradores na coordenar seus esforços, de forma a que os objetivos da organização como um todo

se harmonizem com os objetivos de suas partes e, desta forma, direcionando a empresa para um aproveitamento eficaz.

Para Braga (1989, p.228) “o planejamento empresarial constitui um processo sistemático e contínuo de tomada de decisões no presente com vistas à consecução de objetivos específicos no futuro.”

Segundo Braga (1989, p.228), pode-se distinguir três níveis de decisões empresariais e associá-las a um tipo de planejamento, o estratégico, o tático e o operacional.

O Planejamento Estratégico destina-se a preparar a empresa para objetivos que deverão ser alcançados a longo prazo, são decisões estratégicas de responsabilidade da alta administração (BRAGA, 1989, p.228).

O Planejamento Tático destina-se a otimizar o desempenho e os resultados de uma área específica da empresa, e não a empresa toda (BRAGA, 1989, p.228).

O Planejamento Operacional destina-se a criar metas a curto prazo a serem cumpridas pelas unidades operacionais e pelos órgãos da administração, para que estas possam contribuir da melhor forma com os objetivos traçados para o longo prazo (BRAGA, 1989, p.228).

Para Gitman (2001, p. 434), outro aspecto importante das operações da empresa é o Planejamento Financeiro, pois através dele a empresa pode guiar, coordenar e controlar as ações para atingir seus objetivos.

Gitman (2001, p. 434) expõem que “o processo de planejamento financeiro começa com planos financeiros a longo prazo, ou estratégicos, e que, por sua vez, guiam a formulação de planos e orçamentos a curto prazo ou operacionais.”

Para Ross et. al. (1995, p. 526) “o planejamento financeiro estabelece diretrizes de mudança na empresa.” Entre elas, a identificação das metas financeiras, juntamente com um enunciado de ações necessárias para que as mesmas sejam atingidas e também a análise das diferenças entre essas metas definidas e a situação financeira atual da empresa.

Ross et. al. (1995, p. 526), cita as palavras, muito interessantes, de um membro do conselho de administração da GM, “O planejamento é um processo que, na melhor das hipóteses, ajuda a empresa a evitar tropeçar no seu futuro andando para trás.”

Segundo Pêgas (2004, p. 469), o Planejamento Tributário pode ser definido como a escolha da alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente, de forma legal, em relação à alternativa que represente mais desembolso de tributos para o contribuinte.

Pêgas (2004, p. 469) esclarece que existem inúmeras possibilidades de redução da carga tributária, de forma lícita, com a utilização da legislação vigente e cita como exemplos de planejamento tributário a opção entre os regimes de tributação e apuração do Imposto de Renda: Lucro Real ou Lucro Presumido; a possibilidade de enquadramento da empresa como microempresa ou empresa de pequeno porte, para a possível utilização do sistema de tributação SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte); o pagamento de juros sobre o capital próprio ao invés de dividendos na destinação do lucro apurado; e as reorganizações societárias em empresas do mesmo grupo econômico efetuadas com o objetivo para reduzir os gastos com tributos; entre outros.

Para Oliveira (2009, p. 189), recebe o nome de Planejamento Tributário as seguintes ações de uma empresa:

...uma das mais importantes funções da Contabilidade Tributária corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa (especialmente os contábeis) que levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial, recolhendo exatamente o montante devido que foi gerado em suas operações, fazendo com que venha a obter um patamar superior de rentabilidade e competitividade.

Desta forma, Oliveira (2009, p. 201) conceitua o Planejamento Tributário como “o conjunto de condutas da pessoa física e jurídica destinadas a reduzir, transferir ou postergar legalmente os ônus dos tributos.”

1.2 A evasão e a elisão fiscal

Quando o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal e a forma ilegal denomina-se evasão fiscal.

A elisão fiscal é um conjunto de sistemas legais que, de forma lícita, visa evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador e com isso diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos.

A elisão fiscal é obtida pelo planejamento tributário, adequando o contribuinte à melhor forma de tributação, e assim usufruindo da redução de tributos.

Segundo Higuchi (2010, p.678), “a elisão fiscal é a prática de ato, com total observância de leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos. Trata-se de planejamento tributário para econômica de tributos.”

Para Oliveira (2009, p.193), a ação do contribuinte que lícitamente visa evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do fato gerador é um ato de elisão fiscal.

Já a evasão fiscal ocorre quando, por meios ilícitos, o contribuinte visa eliminar, reduzir ou retardar o recolhimento de um tributo que já é devido em razão de ocorrência do fato gerador

Para Oliveira (2009, p.189), “a evasão fiscal corresponde ao agente (contribuinte) que, por meio ilícitos, visa eliminar, reduzir ou retardar o recolhimento, já devido pela ocorrência do fato gerador.”

Segundo Higuchi (2010, p.678) a evasão fiscal é conceituada pela doutrina e a jurisprudência “como ato praticado com violação de lei, com intuito de não pagar o tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante.”

1.3 As opções de tributação pelo Imposto de Renda

Neste item é demonstrado como os tributos incidem sobre as operações realizadas por pessoa jurídica, uma vez que o objetivo desse trabalho é a escolha do modelo que permita à empresa ter melhores resultados e pagar menos impostos. Essa escolha deverá, por imposição da legislação vigente, se dar no início do exercício fiscal das empresas, obrigando claramente a necessidade de se tomar decisões antecipadas que, sem um planejamento tributário adequado, poderão causar um desembolso maior para pagamento dos seus tributos.

As concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica poderão, de acordo com sua capacidade contributiva, enquadrar-se nas seguintes modalidades de Lucro Real e Lucro Presumido para recolhimento dos seus impostos.

1.3.1 Lucro real

Lucro Real é o lucro líquido contábil do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda/99 transcrito no Livro de Apuração do Lucro Real, o LALUR. A concessionária de distribuição de energia elétrica que adotar a tributação com base no Lucro Real, seja por opção ou por estar legalmente obrigada, poderá determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais. No caso de optar pelo recolhimento pela apuração trimestral, o pagamento será definitivo e, no caso de optar pelo pagamento mensal, mediante estimativa, possibilitará ainda o levantamento de balancetes mensais para que se possa suspender ou reduzir o imposto.

1.3.2 Lucro presumido

A concessionária de distribuição de energia elétrica que optar pelo recolhimento dos seus impostos pela modalidade do Lucro Presumido ficará sujeita a realização de uma previsão do lucro, através da aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida trimestralmente, acrescida de outros valores recebidos pela empresa, a título de ganhos de capital na alienação de ativos, rendimentos provenientes de aplicações financeiras, juros remuneratórios do capital próprio e demais receitas e resultados positivos.

A concessionária a qual a receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 ou R\$ 4.000.000,00, multiplicados pelo número de meses de atividade do ano calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

A opção pela tributação com base no lucro presumido deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, e será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

1.3.3 As Contribuições: CSLL, PIS/PASEP e COFINS

Diante das formas de tributação expostas anteriormente, Lucro Real e Lucro Presumido, serão abordadas apenas as hipóteses de planejamento tributário envolvendo os seguintes tributos: o Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido - IRL, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, as Contribuições para Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, pois estes tributos sofrem enorme influência em suas apurações, conforme a opção adotada.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL seguirá as mesmas normas de apuração e de recolhimento estabelecidas para o Imposto de Renda, ou seja, se a concessionária optar pela apuração do Imposto de Renda no regime do Lucro Presumido, a CSLL necessariamente será calculada pelo regime do Lucro Presumido e da mesma forma para o regime do Lucro Real.

Com a instituição do regime não-cumulativo para o PIS/PASEP, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e para o COFINS, Lei nº 10.833, de 29 de outubro de 2003, ocorreram mudanças na forma de composição dos custos das concessionárias de distribuição de energia elétrica.

Com o regime não-cumulativo, foram elevadas as alíquotas de 0,65% para 1,65% para o PIS/PASEP e de 3% para 7,6% para o COFINS, entretanto, existe a possibilidade da empresa descontar o crédito destes tributos na apuração dos valores a serem recolhidos aos cofres públicos, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Desta forma, apesar do faturamento das empresas ser tributado por alíquotas maiores no regime não-cumulativo do que no regime cumulativo, o fato da possibilidade de créditos na apuração dos valores a serem recolhidos de certa forma minimiza o custo destes tributos para as empresas.

O recolhimento do PIS/PASEP e COFINS pelo regime não-cumulativo impõe para a empresa o regime de apuração pelo Lucro Real, mas o recolhimento do PIS/PASEP e COFINS pelo regime cumulativo não significa que a empresa está obrigada ao Lucro Presumido, pois existem receitas operacionais que foram mantidas no regime cumulativo independentemente do regime de tributação do imposto de renda.

Neste trabalho, em razão das peculiaridades das concessionárias de distribuição de energia elétrica, são abordadas as opções pelo Lucro Presumido, com o Regime Cumulativo de apuração do PIS/PASEP e COFINS e o Lucro Real, com o Regime Não-Cumulativo de apuração do PIS/PASEP e COFINS.

1.4 Incentivos fiscais

Para atingir outros fins de interesse do Estado, este pode abrir mão de parte da arrecadação, a fim de incentivar determinadas atividades como, por exemplo, financiamento à cultura, programas especiais, alimentação do trabalhador, desenvolvimento tecnológico industrial ou agrícola etc, ou desenvolvimento de determinadas regiões do país.

Os incentivos fiscais só podem ser utilizados pelas concessionárias tributadas pelo Lucro Real, não sendo permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal para as concessionárias com imposto apurado pelo Lucro Presumido.

O incentivo fiscal ocorre quando o Poder Executivo, mediante lei, abre mão de parte da arrecadação de determinado imposto para incentivar certas atividades ou regiões. Em contrapartida, a renúncia fiscal do Executivo constitui um benefício fiscal para o contribuinte, desde que este observe com rigor os requisitos que a lei exige para o direito de utilizá-lo.

Os incentivos fiscais são uma das modalidades de renúncia fiscal. Consistem na permissão legal de deduzir do valor do imposto a pagar determinada importância apurada na forma prevista em lei.

Quanto ao adicional do Imposto de Renda, será recolhido integralmente, não sendo permitida quaisquer espécies de dedução, conforme artigo nº 543 do RIR/99.

Como exemplo de utilização de incentivo fiscal, temos a dedução com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, instituída pelo artigo 1º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976. A empresa pode, também, inscrevendo-se no PAT, optar pelo fornecimento de vale-refeição, em vez de manter setor próprio de preparação e fornecimento de refeições. O vale-refeição é a forma adotada pela maioria das empresas.

As importâncias despendidas com o PAT podem ser contabilizadas como despesas operacionais dedutíveis na apuração do Lucro Líquido Contábil e,

também, podem ser deduzidas diretamente do Imposto de Renda devido, como incentivo fiscal, limitado a 4% do valor Imposto de Renda apurado pela aplicação do percentual de sua alíquota normal de 15%, ou seja, para um Imposto de Renda apurado de R\$ 100.000,00 e uma despesa com PAT de R\$ 12.000,00, somente poderá ser deduzido diretamente do Imposto de Renda devido o valor de R\$ 4.000,00.

2 A OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

A apuração trimestral do Imposto de renda com base no Lucro Presumido é uma opção de simplificação da tributação que pode ser utilizada pelas concessionárias de pequeno e médio porte, desde que estas não estejam obrigadas a apuração com base no Lucro Real.

A concessionária de distribuição de energia elétrica apenas poderá optar pelo Lucro Presumido quando não se enquadrar nas opções enumeradas no artigo 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ou seja, quando sua receita total no ano-calendário anterior for superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; quando tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; quando, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; e quando, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa.

A concessionária poderá, ainda, optar, durante o período em que estiver submetida ao Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, pelo regime de tributação com base no lucro presumido, conforme o artigo 4º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, ou seja, enquanto a empresa estiver pagando o parcelamento de tributos no Programa REFIS, lhe será facultado optar pelo Lucro Presumido.

Basicamente, as concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica que, no ano-calendário de 2009, obtiveram receita total igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00, ou ainda, no caso em que o período de meses de atividade no ano-calendário seja inferior a 12 meses, não tenham obtido a receita bruta superior a R\$ 4.000.000,00, multiplicada pelo número de meses de atividade, artigo nº 13 da Lei nº 9.718/98, poderiam optar pelo Lucro Presumido para o ano de 2010, com pouquíssimas exceções.

Conforme o §1º do artigo nº 16 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, considera-se receita total o somatório da receita bruta mensal,

das demais receitas e ganhos de capital, dos ganhos líquidos em operações realizadas nos mercados de renda variável e dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

A opção das concessionárias pela tributação com base no Lucro Presumido, de acordo com o §1º do artigo nº 13 da Lei nº 9.718/98, será definitiva para todo o ano corrente.

A decisão da tributação pelo Lucro Presumido deve, entre muitas outras coisas, ser baseada na margem de lucro da concessionária, que pode ser obtida nas demonstrações contábeis dos períodos anteriores e em projeções das mesmas até o final do próximo ano.

A manifestação da opção das concessionárias pela tributação pelo Lucro Presumido será concretizada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, conforme § 1º do artigo nº 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1.996.

O inciso V do artigo nº 11 da IN SRF nº 672, de 30 de agosto de 2006, estabeleceu que sejam indeferidos os pedidos de retificação – REDARF que tenham como objeto a alteração de código de receita para mudança de regime de tributação do imposto de renda das empresas.

A concessionária que optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter, conforme artigo nº 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a escrituração contábil nos termos da legislação comercial; o livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada; e em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Atenção especial deve ser dada ao Parágrafo Único desse artigo, que dispensa a escrituração contábil para as empresas que mantiverem o Livro Caixa, no

qual deverá estar escriturado toda a sua movimentação financeira, inclusive a bancária.

As concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica devem seguir, independentemente do regime de tributação escolhido, por atuarem em ambiente regulado, as diretrizes do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico – MCSE, instituído pela Resolução ANEEL nº 444, de 26 de outubro de 2001. Portanto, para que se permita o controle e acompanhamento dos recursos da concessão, as concessionárias estão obrigadas a manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial e regulatória.

A regra geral para o reconhecimento das receitas para o regime de apuração do Lucro Presumido é o “Regime de Competência”, ou seja, no momento em que as receitas ocorram elas serão oferecidas à tributação. Opcionalmente, as empresas que efetuem vendas de bens e serviços ou prestação de serviços à prazo ou em parcelas poderão adotar o “Regime de Caixa”, no qual os valores desta vendas somente serão tributados no momento de seu efetivo recebimento.

Além disso, conforme o artigo nº 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a empresa que adotar o regime de tributação com base no Lucro Presumido somente poderá adotar o “Regime de Caixa”, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, se adotar o mesmo critério em relação ao IR e a CSLL.

A base de cálculo do imposto de renda para as concessionárias optantes pelo Lucro Presumido será o montante determinado pela aplicação dos percentuais previstos no artigo nº 15 de Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta auferida no trimestre, adicionadas das parcelas de receitas constantes do inciso II, do artigo nº 25 da Lei 9.430/96.

No caso das concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica, será aplicado o percentual de 8% sobre as receitas decorrentes das operações com energia elétrica (distribuição e transporte de energia elétrica) e o percentual de 32% sobre as receitas de serviços prestados, auferidas no trimestre de apuração.

Os ganhos de capital (resultado líquido positivo na alienação de bens e direitos), os rendimentos de aplicações financeiras e as demais receitas não ligadas diretamente à atividade operacional de concessionária serão incluídos na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social, sem a aplicação dos percentuais de presunção de lucro.

O período de apuração do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido é o trimestral, sendo aplicado à base de cálculo apurada a alíquota de 15%. A parcela do lucro presumido que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração estará sujeita à incidência do adicional de imposto de renda de 10%. Por exemplo, no caso do primeiro trimestre de um ano, aos valores que excederem o valor de R\$ 60.000,00, será calculado um adicional de imposto de renda de 10%.

Conforme inciso IV do artigo nº 14 da Lei nº 9.718/98, não será permitida a opção pelo Lucro Presumido para as empresas que usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto, portanto, não é possível qualquer dedução a título de incentivo fiscal na apuração do lucro presumido.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL seguirá as mesmas normas de apuração e de recolhimento estabelecidas para o Imposto de Renda, ou seja, se a concessionária optar pela apuração do Imposto de Renda no regime do Lucro Presumido, a CSLL necessariamente será calculada na forma do Lucro Presumido.

No caso das concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica, será aplicado o percentual de 12% sobre as receitas decorrentes das operações com energia elétrica (distribuição e transporte de energia elétrica) e o percentual de 32% sobre as receitas de serviços prestados, auferidas no trimestre de apuração.

As contribuições para Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, quando as empresas optarem pela

apuração com base no Lucro Presumido, deverão ser apuradas no regime de incidência cumulativa.

As alíquotas estabelecidas para o regime de incidência cumulativa são de 0,65% para o PIS/PASEP e 3% para a COFINS.

A base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS é o faturamento mensal e que, conforme o artigo 3º da Lei nº 9.718/98, corresponde a sua receita Bruta.

De acordo com o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, entendia-se que a receita bruta era a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, ou seja, todas as receitas, com exceção na forma desta mesma lei.

Ocorre que a partir de 28 de maio de 2009, com a publicação da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, foi revogado este parágrafo, conforme o artigo nº 79, inciso XII, desta lei.

Com esta revogação, entendo que a melhor definição de receita bruta está no artigo nº 279 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento de Imposto de Renda - RIR/99, o qual estabelece que a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados, ou seja, apenas o seu faturamento.

Os principais valores que devem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando o tenham integrado os seguintes valores, são os seguintes, conforme § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 e artigo nº 23 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário; as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perdas que não representem ingresso de

novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

A apuração e o recolhimento do PIS/PASEP e COFINS é mensal, portanto, ao realizar a apuração do PIS/PASEP e COFINS no mês de janeiro, a concessionária do serviço público de distribuição de energia elétrica já deverá ter conhecimento de qual regime de apuração do Imposto de Renda irá adotar para o ano corrente, a fim de se evitar um recolhimento de forma equivocada pelo regime Não Cumulativo, que necessariamente estabeleceria para a empresa a opção pelo regime do Lucro Real.

Não existe impedimento para o REDARF no caso do recolhimento com códigos de receita cumulativos ou não cumulativos para as contribuições PIS/PASEP e COFINS. Porém, como as formas de apuração dos tributos são bem diferentes, a mudança da forma de apuração e recolhimento, depois de se iniciado por uma das opções, pode causar vários transtornos fiscais e contábeis.

2.1 Exemplificação da apuração dos tributos pelo Lucro Presumido

Como exemplo da apuração dos tributos pelo Lucro Presumido, em um período base de apuração anual, serão utilizados valores hipotéticos de receitas e despesas que ocorrem normalmente em uma concessionária do serviço público de energia elétrica e que guardam proporcionalidade com as receitas e as despesas de uma concessionária real de pequeno porte de distribuição de energia elétrica realizadas no ano de 2009. Estes valores estão informados no quadro abaixo:

Dados:	Débito	Crédito
Receita de Fornecimento de Energia Elétrica		R\$ 24.000.000,00
Receita de Serviços Prestados		R\$ 2.000.000,00
Custo de Aquisição de Energia Elétrica para Fornecimento	R\$ 15.000.000,00	
Depreciação e Amortização	R\$ 600.000,00	
Custo com Pessoal	R\$ 2.500.000,00	
Custo com Programa de Alimentação do Trabalhador	R\$ 500.000,00	
Demais Custos	R\$ 1.000.000,00	
Despesas com Vendas	R\$ 200.000,00	
Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa	R\$ 500.000,00	
Despesas Gerais e Administrativas	R\$ 150.000,00	
Despesas com Programa de Alimentação do Trabalhador	R\$ 50.000,00	
Resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do Patrimônio Líquido		R\$ 150.000,00
Ganhos de Capital na venda de bens do Ativo Permanente		R\$ 100.000,00

A apuração da base de cálculo do Lucro Presumido para o Imposto de Renda é demonstrada da seguinte forma:

Base de Cálculo do Imposto de Renda - Lucro Presumido	Receita Anual	Alíquotas	
Receita de Fornecimento de Energia Elétrica	24.000.000,00	8%	1.920.000,00
Receita de Serviços Prestados	2.000.000,00	32%	640.000,00
Ganhos de Capital	100.000,00	100%	100.000,00
Base de Cálculo			2.660.000,00

O cálculo do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido é demonstrado da seguinte forma:

Cálculo do Imposto de Renda sobre a Base de Cálculo:	Base de Cálculo	Alíquotas	
Imposto de Renda	2.660.000,00	15%	399.000,00
Adicional sobre Imposto de Renda do que superar o limite anual de R\$ 240.000,00	2.420.000,00	10%	242.000,00
Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido a Recolher			641.000,00

A apuração da base de cálculo do Lucro Presumido para a Contribuição Social é demonstrada da seguinte forma:

Base de Cálculo da Contribuição Social - Lucro Presumido	Receita Anual	Alíquotas	
Receita de Fornecimento de Energia Elétrica	24.000.000,00	12%	2.880.000,00
Receita de Serviços Prestados	2.000.000,00	32%	640.000,00
Ganhos de Capital	100.000,00	100%	100.000,00
Base de Cálculo			3.620.000,00

O cálculo da Contribuição Social com base no Lucro Presumido é demonstrado da seguinte forma:

Cálculo da Contribuição Social sobre a Base de Cálculo:	Base de Cálculo	Alíquotas	
Contribuição Social	3.620.000,00	9%	325.800,00
Contribuição Social sobre o Lucro Presumido a Recolher			325.800,00

A apuração das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS pelo regime cumulativo, a partir da Lei nº 11.941/09, é efetuada com base na aplicação das suas respectivas alíquotas sobre a receita bruta de vendas e prestação de serviços, portanto estas contribuições são apuradas da seguinte forma:

Receita Bruta		PIS/PASEP - 0,65%	COFINS - 3%
Receita de Fornecimento de Energia Elétrica	24.000.000,00	156.000,00	720.000,00
Receita de Serviços Prestados	2.000.000,00	13.000,00	60.000,00
PIS/PASEP e COFINS a Recolher		169.000,00	780.000,00

Considerando as peculiaridades do regime de apuração pelo Lucro Presumido em relação à apuração das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS e suas influências na composição dos custos das mercadorias revendidas, a apuração do Resultado do Exercício – DRE é apresentada da seguinte forma:

Demonstração do Resultado do Exercício Findo em 31 de dezembro de 2009

Receita Operacional Bruta	26.000.000,00
Fornecimento de Energia Elétrica	24.000.000,00
Serviços Prestados	2.000.000,00
Deduções da Receita Operacional Bruta	(949.000,00)
PIS/PASEP	(169.000,00)
COFINS	(780.000,00)
Receita Operacional Líquida	25.051.000,00
Custo de Fornecimento de Energia Elétrica e Serviços Prestados	(19.600.000,00)
Custo Com Energia Elétrica	(15.000.000,00)
Depreciação e Amortização	(600.000,00)
Custo Com Pessoal	(2.500.000,00)
Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT	(500.000,00)
Demais Custos	(1.000.000,00)
Lucro Operacional Bruto	5.451.000,00
Despesas Operacionais	(900.000,00)
Despesas com vendas	(200.000,00)
Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa	(500.000,00)
Despesas gerais e Administrativas	(150.000,00)
Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT	(50.000,00)
Lucro Operacional Líquido	4.551.000,00
Outros Resultados Não Operacionais	250.000,00
Resultado da Equivalência Patrimonial	150.000,00
Ganhos de Capital na venda de bens do Ativo Permanente	100.000,00
Lucro antes da Contribuição Social e Imposto de Renda	4.801.000,00
Contribuição Social	(325.800,00)
Imposto de Renda	(641.000,00)
Lucro Líquido do Exercício	3.834.200,00

Os valores anuais dos tributos que seriam recolhidos por uma concessionária do serviço público de distribuição de energia elétrica, tributada pelo regime do Lucro Presumido, com base no exemplo acima, totalizariam o valor de R\$ 1.915.800,00.

3 A OPÇÃO PELO LUCRO REAL

O Lucro Real está definido no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.578, de 26 de dezembro de 1977, como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Portanto, o resultado (lucro ou prejuízo) líquido contábil apurado ao fim do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda e da provisão para a Contribuição Social, deverá ser ajustado pelas adições, exclusões e compensações constantes dos artigos nº 249 e nº 250 do RIR/99.

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável;

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622;

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput;

VIII - as despesas com brindes;

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional;

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações;

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998.

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515.

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado;

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento;

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984;

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento;

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap.

Basicamente, na apuração do Lucro Real, deverão ser adicionados ou excluídos do resultado líquido contábil as receitas, os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, resultados e rendimentos que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis ou não sejam tributáveis na determinação do Lucro Real.

Importante destacar que o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do Lucro Real, conforme o artigo 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996.

Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados. Respectivamente, estes controles deverão ser demonstrados na parte “B” do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

O LALUR é obrigatório para as empresas sujeitas à apuração do Imposto de Renda pelo Regime do Lucro Real, nele são informadas todas as operações que influenciam, direta ou indiretamente, imediata ou futuramente, a composição da base de cálculo e o valor devido na apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

A partir da Instrução Normativa da Receita Federal nº 989, de 22 de dezembro de 2009, foi instituído o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real - e-Lalur, em substituição ao LALUR tradicional, que é obrigatório para todas as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do Imposto de Sobre a Renda pelo Regime do Lucro Real.

O e-Lalur deverá ser entregue até o último dia útil do mês de junho do ano subsequente ao ano-calendário de referência. A empresa que entregar fora do prazo estará sujeita à multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário ou fração.

O imposto de renda das pessoas jurídicas poderá ser determinado com base no lucro real, por períodos de apuração trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário ou, opcionalmente, pelo levantamento com base na apuração do lucro real anual, com apuração definitiva em 31 de dezembro.

A maioria das concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica exerce a opção pelo lucro real anual, pois, no lucro real com apuração trimestral a apuração é considerada definitiva para o período, ou seja, o prejuízo

fiscal ocorrido no primeiro trimestre só poderá ser compensado com o lucro fiscal obtido no próximo trimestre, em até o limite de 30% do lucro, o que não traz nenhuma vantagem para a empresa, diferente do lucro anual, no qual o prejuízo de um mês ou período pode ser integralmente utilizado na compensação com o lucro do mês ou período seguinte, desde que no mesmo ano calendário.

O saldo prejuízo fiscal apurado somente poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Também a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, somente poderá ser compensada observando-se o limite máximo de redução de trinta por cento, conforme artigos nº 15 e nº 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

No caso da apuração trimestral, o recolhimento do Imposto de Renda será em quota única, sem acréscimos, até o último dia útil do mês seguinte ao encerramento do trimestre ou, facultativamente, em até três quotas mensais vencíveis no último dia útil dos três meses subseqüentes ao do encerramento do período de apuração. A primeira quota será recolhida sem qualquer acréscimo, a segunda cota acrescida de 1% de juros e a terceira quota acrescida de juros com base na taxa SELIC mais 1% referente ao mês do pagamento.

A concessionária que optar pela tributação com base no lucro real recolherá mensalmente o imposto de renda, que será determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação sobre a receita bruta auferida dos percentuais estabelecidos no artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

No caso das concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica, aplica-se o percentual de 8% sobre as receitas decorrentes das operações com energia elétrica e o percentual de 32% sobre as receitas decorrentes dos serviços prestados.

A base de cálculo mensal do imposto de renda a ser recolhido é a soma do resultado apurado na aplicação dos percentuais de estimativa sobre a receita bruta com as demais receitas e ganhos de capital do mês de apuração, exceto os

rendimentos das aplicações financeiras de renda fixa e variável, os lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial, conforme disposto no artigo nº 225, e seu parágrafo 1º, do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99.

Conforme artigo nº 224 e seu parágrafo único do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados, não se incluindo as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador.

De acordo com o artigo 35 da Lei nº 8.981/95, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

A suspensão ou redução pode ser exercida desde o imposto devido no mês de janeiro, portanto, a empresa que conseguir demonstrar que no mês de janeiro apurou um imposto de renda menor ou mesmo teve prejuízo com base em balanço ou balancete de janeiro tem o direito de reduzir ou suspender o recolhimento do imposto de renda calculado por estimativa, que deveria ser realizado até último dia útil do mês de fevereiro. Estes balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, conforme o artigo nº 251 e seu parágrafo único do RIR/99.

O livro Diário e o livro Razão são obrigatórios para as empresas tributadas pelo Lucro Real, conforme artigo nº 257 e artigo nº 258 do RIR/99, respectivamente. Além dos livros contábeis previstos em leis e regulamentos, conforme o artigo nº 260

do RIR/99, estas deverão possuir ainda o Livro de Inventário, o Livro de entradas e o Livro de Apuração do Lucro Real.

A Concessionária que apurar o Imposto Renda mensal com base no balanço ou balancete poderá deduzir do imposto apurado no mês o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo. Enquanto que a concessionária que apurar o Imposto de Renda com base na Receita Bruta, considerando que os rendimentos de aplicação financeiras tributados na fonte não entram na base de cálculo do Imposto de Renda mensal, não poderá deduzir o imposto pago ou retido sobre aplicação financeiras na apuração do Imposto de Renda a recolher. Nesse caso, os impostos retidos sobre rendimentos de aplicação financeira poderão ser deduzidos na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ.

Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto apurado no mês os incentivos de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e de Atividade Audiovisual, observados os limites e prazos previstos para estes incentivos.

Conforme parágrafo 1º do artigo 6º da Lei nº 9.430/96, o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será pago em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, e compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

O Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido Anual, apurado por estimativa com base na receita bruta ou com base no resultado apurado em balanços ou balancetes mensais, é calculado com a aplicação sobre a base de cálculo apurada de uma alíquota de 15%. A parcela do lucro estimado ou apurado com base no resultado do período que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração estará sujeita à incidência do adicional de imposto de renda de 10%. Por exemplo, no caso do primeiro

trimestre de um ano, aos valores que excederem o valor de R\$ 60.000,00 será calculado um adicional de imposto de renda de 10%.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL seguirá as mesmas normas de apuração e de recolhimento estabelecidas para o Imposto de Renda, ou seja, se a concessionária optar pela apuração do Imposto de Renda anual por estimativa, a CSLL necessariamente será calculada por estimativa. Da mesma forma para o Imposto de Renda apurado trimestralmente, a Contribuição Social deverá ser calculada trimestralmente.

A base de cálculo anual da Contribuição Social é o resultado (lucro ou prejuízo) líquido contábil apurado ao fim do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda e da provisão para a Contribuição Social, e será ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação tributária.

O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela conforme alínea “c” do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988:

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

Além destas adições e exclusões, existem outras constantes em leis específicas, sendo, dentre elas, uma das mais abrangentes, a Lei nº 9.249/95, que dispõe em seu artigo nº 13 o seguinte:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da

Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto,

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

No caso de pagamento mensal estimado, será aplicado o percentual de 12% sobre as receitas decorrentes das operações com energia elétrica (distribuição e transporte de energia elétrica) e o percentual de 32% sobre as receitas de serviços prestados auferidas. A concessionária terá ainda, como a base de cálculo da Contribuição Social, os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos e demais valores, auferidos naquele mesmo período, os quais não estão sujeitos aos percentuais de redução para estimativa.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Anual para as concessionárias de distribuição de energia elétrica, apurado por estimativa com base na receita bruta ou com base no resultado apurado em balanços ou balancetes mensais, é calculada com a aplicação sobre a base de cálculo apurada de uma alíquota de 9%, estabelecida pelo artigo 3º da Lei nº 7.689/88.

As contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, apuradas pelo regime não-cumulativo, foram instituídas, respectivamente, pelas leis: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e Lei nº 10.833, de 29 de outubro de 2003.

Conforme os incisos I a VI do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, permanecem sujeitas ao regime cumulativo de apuração do PIS/PASEP e COFINS as instituições financeiras e assemelhadas, as sociedades cooperativas (exceto as de produção agropecuária e as de consumo), os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição e, ainda, as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, as optantes pelo SIMPLES e as imunes a impostos.

Os incisos VII a XXVI do artigo 10 da Lei nº 10.833/03 discriminam um grande número de receitas que permaneceram tributas pelo regime Cumulativo do PIS/PASEP e COFINS, entretanto, apenas os incisos X e XI, alínea “c”, são passíveis de serem aplicadas às concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica:

Conforme o inciso X, as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no artigo nº 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, permanecem no regime Cumulativo de apuração do PIS/PASEP e COFINS, ou seja, permanecem no regime Cumulativo as receitas da pessoa jurídica integrante do Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE, atual Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, que optar por regime especial de tributação, relativamente à contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e à contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, desde que atenda os termos dos artigos 21, 41 e 42 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

A outra possibilidade de receitas que podem ser mantidas no regime Cumulativo de apuração do PIS/PASEP e COFINS, no caso das concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica, está prevista no inciso XI, alínea “c”, do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, a seguir:

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

(...);

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

A Instrução Normativa SRF nº 658, de 04 de julho de 2006, disciplinou a forma de incidência do PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas decorrentes de contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003.

Com a instituição do regime Não-Cumulativo para o PIS/PASEP e o COFINS, ocorreram mudanças na forma de composição dos custos das concessionárias de distribuição de energia elétrica.

Com o regime Não-Cumulativo, foram elevadas as alíquotas de 0,65% para 1,65%, para o PIS/PASEP, e de 3% para 7,6% para o COFINS, entretanto, existe a possibilidade da empresa descontar o crédito destes tributos na apuração dos valores a serem recolhidos aos cofres públicos, nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Desta forma, apesar do faturamento da empresa ser tributado por alíquotas maiores no regime Não-Cumulativo do que no regime Cumulativo, o fato da possibilidade de créditos na apuração dos valores a serem recolhidos, de certa forma, minimiza o custo destes tributos para as empresas.

O recolhimento do PIS/PASEP e o COFINS pelo regime Não-Cumulativo impõe para a empresa o regime de apuração pelo Lucro Real, mas o recolhimento do PIS/PASEP e COFINS pelo regime Cumulativo não significa que a empresa está obrigada ao Lucro Presumido, pois, como exposto acima, existem receitas operacionais que foram mantidas no regime Cumulativo, independentemente do regime de tributação do imposto de renda.

As contribuições para o PIS/PASEP e COFINS pelo regime Não-Cumulativo tem com fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, pela concessionária de distribuição de energia elétrica, conforme o artigo 1º, tanto da Lei nº 10.637/02, quanto da Lei nº 10.833/03.

Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores descritos no parágrafo 3º do artigo 1º das supra citadas leis e no artigo nº 24 da Instrução Normativa nº 247/02.

Podem ser excluídas, portanto, as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero), as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo permanente, as receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário, e as receitas

excluídas do regime de incidência não-cumulativa, constantes do artigo 10º, da Lei nº 10.833/03.

Não compõem a base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS as vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos, as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas e o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Deverão também ser descontados na apuração da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Dos valores apurados das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, conforme a aplicação dos percentuais estabelecidos, e de acordo com o artigo 3º da Lei nº 10.833/03, podem ser descontados no regime de apuração Não-Cumulativo os créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda efetuada no mês, a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, a valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, a bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e COFINS, a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda de produtos e revenda de mercadorias, quando o ônus

for suportado pelo vendedor, e aos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de maio de 2004 para a utilização na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviço.

O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, conforme parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

De acordo com o parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, não dará direito a crédito o valor: de mão-de-obra paga a pessoa física; e a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

No caso da concessionária de distribuição de energia elétrica que possuir receitas sujeitas à incidência Não-Cumulativa e receitas sujeitas à incidência Cumulativa, o direito ao crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao regime Não-Cumulativo, conforme o parágrafo 7º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Opcionalmente ao crédito tomado sobre os encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de maio de 2004 para a utilização na produção de bens destinados a venda ou prestação de serviço, a concessionária poderá calcular o crédito sobre o valor das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para o COFINS, sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

No caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, desde que relacionados em ato do Poder Executivo, a empresa poderá calcular o crédito sobre estes bens no prazo de 2 (dois) anos, mas somente se estes estiverem relacionados em ato do Poder Executivo, conforme artigo 2º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

O período de apuração e recolhimento do PIS/PASEP e COFINS no regime Não-Cumulativo é o mensal, portanto, ao realizar a apuração do PIS/PASEP e COFINS no período de apuração do mês de janeiro, o recolhimento dos tributos deverá ocorrer até o último dia útil do 2º decêndio do mês de fevereiro subsequente.

3.1 Exemplificação da apuração dos tributos pelo Lucro Real

Com base nos mesmos valores do exemplo utilizado na apuração dos tributos pelo Lucro Presumido e sendo utilizadas as formas de apuração dos tributos pelo regime Não-Cumulativo do PIS/PASEP e COFINS e a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social no regime de apuração pelo Lucro Real anual, temos a seguintes informações:

Dados:	Débito	Crédito
Receita de Fornecimento de Energia Elétrica		R\$ 24.000.000,00
Receita de Serviços Prestados		R\$ 2.000.000,00
Custo de Aquisição de Energia Elétrica para Fornecimento	R\$ 15.000.000,00	
Depreciação e Amortização	R\$ 600.000,00	
Custo com Pessoal	R\$ 2.500.000,00	
Custo com Programa de Alimentação do Trabalhador	R\$ 500.000,00	
Demais Custos	R\$ 1.000.000,00	
Despesas com Vendas	R\$ 200.000,00	
Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa	R\$ 500.000,00	
Despesas Gerais e Administrativas	R\$ 150.000,00	
Despesas com Programa de Alimentação do Trabalhador	R\$ 50.000,00	
Resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do Patrimônio Líquido		R\$ 150.000,00
Ganhos de Capital na venda de bens do Ativo Permanente		R\$ 100.000,00

A apuração das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS pelo regime Não-Cumulativo é efetuada com base na aplicação das suas respectivas alíquotas sobre fato gerador que é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, pela concessionária de distribuição de energia elétrica, menos os créditos que a concessionária tem direito:

Faturamento Mensal		PIS/PASEP – 1,65%	COFINS – 7,6%
Fornecimento de Energia Elétrica	24.000.000,00	396.000,00	1.824.000,00
Serviços Prestados	2.000.000,00	33.000,00	152.000,00
TOTAL	26.000.000,00	429.000,00	1.976.000,00
Créditos		PIS/PASEP – 1,65%	COFINS – 7,6%
Aquisição de Energia Elétrica	15.000.000,00	247.500,00	1.140.000,00
Depreciação e Amortização	600.000,00	9.900,00	45.600,00
TOTAL	15.600.000,00	257.400,00	1.185.600,00
Total a Recolher:		171.600,00	790.400,00

Desta forma, o custo de aquisição de Energia Elétrica e o custo com depreciação e amortização foram diminuídos nos percentuais nominais das alíquotas do PIS/PASEP e COFINS:

O custo com aquisição de Energia Elétrica de R\$ 15.000.000,00, menos os créditos de R\$ 247.500,00 de PIS/PASEP e de R\$ 1.140.000,00 de COFINS, resultou em um custo líquido de aquisição de energia elétrica de R\$ 13.612.500,00.

O custo de depreciação e amortização de R\$ 600.000,00, considerando que os bens que deram origem à depreciação e amortização foram adquiridos a partir de maio de 2004, menos os créditos de R\$ 9.900,00 de PIS/PASEP e de R\$ 45.600,00 de COFINS, resultou em um custo líquido de depreciação e amortização de R\$ 544.500,00.

Considerando as peculiaridades do regime de apuração pelo Lucro Real Anual, em relação à apuração Não-Cumulativa das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, e suas influências na composição dos custos das mercadorias revendidas, a apuração do Resultado do Exercício – DRE, antes da apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social, é apresentada da seguinte forma:

Demonstração do Resultado do Exercício Findo em 31 de dezembro de 2009	
Receita Operacional Bruta	26.000.000,00
Fornecimento de Energia Elétrica	24.000.000,00
Serviços Prestados	2.000.000,00
Deduções da Receita Operacional Bruta	(2.405.000,00)
PIS/PASEP	(429.000,00)
COFINS	(1.976.000,00)
Receita Operacional Líquida	23.595.000,00
Custo de Fornecimento de Energia Elétrica e Serviços Prestados	(16.157.000,00)
Custo Com Energia Elétrica	(13.612.500,00)
Depreciação e Amortização	(544.500,00)
Custo Com Pessoal	(2.500.000,00)
Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT	(500.000,00)
Demais Custos	1.000.000,00
Lucro Operacional Bruto	7.438.000,00
Despesas Operacionais	(900.000,00)
Despesas com vendas	(200.000,00)
Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa	(500.000,00)
Despesas gerais e Administrativas	(150.000,00)
Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT	(50.000,00)
Lucro Operacional Líquido	6.538.000,00
Receitas Não Operacionais	250.000,00
Resultado da Equivalência Patrimonial	150.000,00
Ganhos de Capital na venda de bens do Ativo Permanente	100.000,00
Lucro antes da Contribuição Social e Imposto de Renda	6.788.000,00

O cálculo da apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é efetuado da seguinte forma:

Apuração da Contribuição Social	
Lucro antes da Contribuição Social	6.788.000,00
Adições	
Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa	500.000,00
Exclusões	
Resultado da Equivalência Patrimonial	(150.000,00)
Base de Cálculo da Contribuição Social	7.138.000,00
Alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	9%
Valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	642.420,00

O cálculo da apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido é efetuado da seguinte forma:

Apuração do Imposto de Renda			
Lucro antes do Imposto de Renda	6.145.580,00		
Adições			
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	642.420,00		
Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa	500.000,00		
Exclusões			
Resultado da Equivalência Patrimonial	<u>(150.000,00)</u>		
Base de Cálculo do Imposto de Renda	<u>7.138.000,00</u>	15%	<u>1.070.700,00</u>
Adicional 10% sobre base de cálculo do Imposto de Renda do que superar total anual de R\$ 240.000,00	6.898.000,00	10%	<u>689.800,00</u>
			<u>1.760.500,00</u>
Limitado à 4% do Imposto de Renda de R\$ 1.070.700,00		PAT	<u>(42.828,00)</u>
Valor do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido			<u>1.717.672,00</u>

A despesa e o custo com o PAT, no total anual de R\$ 550.000,00, foram lançadas no resultado do exercício como dedutíveis, e considerando o limite de aproveitamento do incentivo fiscal sobre o PAT de 4% sobre o Imposto de Renda calculado sobre a alíquota de 15% de R\$ 1.070.700,00, o incentivo fiscal do sobre o PAT foi de R\$ 42.818,00.

Desta forma, a Demonstração do Resultado do Exercício no regime de apuração do Lucro Real Anual é demonstrada a seguir:

Demonstração do Resultado do Exercício Findo em 31 de dezembro de 2009	
Receita Operacional Bruta	26.000.000,00
Fornecimento de Energia Elétrica	24.000.000,00
Serviços Prestados	2.000.000,00
Deduções da Receita Operacional Bruta	(2.405.000,00)
PIS/PASEP	(429.000,00)
COFINS	(1.976.000,00)
Receita Operacional Líquida	23.595.000,00
Custo de Fornecimento de Energia Elétrica e Serviços Prestados	(16.157.000,00)
Custo Com Energia Elétrica	(13.612.500,00)
Depreciação e Amortização	(544.500,00)
Custo Com Pessoal	(2.500.000,00)
Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT	(500.000,00)
Demais Custos	1.000.000,00
Lucro Operacional Bruto	7.438.000,00
Despesas Operacionais	(900.000,00)
Despesas com vendas	(200.000,00)
Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa	(500.000,00)
Despesas gerais e Administrativas	(150.000,00)
Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT	(50.000,00)
Lucro Operacional Líquido	6.538.000,00
Receitas Não Operacionais	250.000,00
Resultado da Equivalência Patrimonial	150.000,00
Ganhos de Capital na venda de bens do Ativo Permanente	100.000,00
Lucro antes da Contribuição Social e Imposto de Renda	6.788.000,00
Contribuição Social	(642.420,00)
Imposto de Renda	(1.717.672,00)
Lucro Líquido do Exercício	4.427.908,00

Os valores anuais dos tributos que seriam recolhidos por uma concessionária do serviço público de distribuição de energia elétrica, tributada pelo regime do Lucro Real anual, com base no exemplo acima, totalizariam o valor de R\$ 3.252.092,00.

4 CONCLUSÃO

As opções de Planejamento Tributário são muitas e no exemplo apresentado foi utilizada apenas a opção de planejamento sobre o enquadramento das empresas nos regimes de apuração do Lucro Presumido ou Lucro Real. Não era o objetivo deste trabalho evidenciar se uma opção era melhor ou pior do que a outra, e sim demonstrar o valor e a necessidade de ser efetuado o Planejamento Tributário.

Pela análise das demonstrações financeiras apresentadas, verifica-se que a utilização da opção de apuração pelo Lucro Presumido resulta em um recolhimento menor de tributos por parte da empresa, entretanto, o resultado líquido do exercício na opção de apuração pelo Lucro Real foi superior, isso se deve a possibilidade de tomada de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre a compra de energia elétrica para distribuição e também dos créditos de PIS/PASEP e COFINS tomados sobre as quotas mensais de depreciação, que acarretaram em uma redução significativa dos custos operacionais.

Como visto no exemplo apresentado, os critérios de apuração de PIS/PASEP e COFINS exercem uma enorme influência no resultado de uma empresa, pois, no regime não cumulativo de apuração do PIS/PASEP e COFINS existe a possibilidade de tomada de créditos sobre os insumos, o que reduz os custos operacionais, sendo que o mesmo não ocorre no regime cumulativo de apuração do PIS/PASEP e COFINS.

Cabe ressaltar novamente que o recolhimento do PIS/PASEP e o COFINS pelo regime não-cumulativo impõe para a empresa o regime de apuração pelo Lucro Real, mas o recolhimento do PIS/PASEP e COFINS pelo regime cumulativo não significa que a empresa está obrigada ao Lucro Presumido, pois existem receitas operacionais que foram mantidas no regime cumulativo, independentemente do regime de tributação do imposto de renda.

Outro ponto a ser analisado é o efeito da apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social nos resultados apresentados. No regime de apuração pelo

Lucro Presumido, os valores apurados dos citados tributos não são calculados sobre o resultado obtido do período, e sim mediante uma presunção de lucro sobre as receitas, sendo que, no exemplo apresentado, resultaram em valores significativamente inferiores aos apurados no regime de apuração pelo Lucro Real.

Toda concessionária deveria, através de um planejamento tributário, buscar a melhor opção de tributação, não é porque um método de apuração de tributos é utilizado por uma determinada empresa de mesmo segmento e tamanho que ele será obrigatoriamente eficaz para a empresa.

Conclui-se pelo exposto que é vital a necessidade de um Planejamento Tributário para definir qual a melhor opção para a empresa, mediante a análise prévia das alternativas disponíveis, lembrando-se sempre que as empresas são livres para escolherem a melhor opção de tributação, desde que se enquadrem nas condições previstas para estas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRAGA, Roberto. *Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 05 out. 1988.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. *Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 16 jun. 1999.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.578, de 26 de dezembro de 1977. *Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 12 out. 1977.

BRASIL. Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976. *Dispõe sobre a dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 19 abr. 1976.

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. *Institui a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 16 dez. 1988.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. *Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 jan. 1995.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. *Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 14 fev. 1995.

BRASIL. Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. *Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 21 jun. 1995.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. *Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27 dez. 1995.

BRASIL. Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996. *Altera a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 28 mai. 2009.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. *Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 30 dez. 1996.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. *Altera a Legislação Tributária Federal.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 28 nov. 1998.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. *Institui o Programa de Desenvolvimento Científico e Tecnológico do Setor Espacial, e dá outras providências.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 25 jul. 2000.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. *Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep),...e dá outras providências.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 31 dez. 2002 – Edição Extra.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de outubro de 2003. *Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 30 dez. 2003 – Edição Extra-A.

BRASIL. Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. *Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 30 dez. 2004.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. *Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários;...e dá outras providências.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 28 mai. 2009.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. *Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os*

Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27 ago. 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. *Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 22 fev. 1996.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. *Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 26 nov. 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. *Instrução Normativa nº 658, de 04 de julho de 2006. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 06 jul. 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. *Instrução Normativa nº 672, de 30 de agosto de 2006. Dispõe sobre a retificação de erros no preenchimento de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf)...e dá outras providências.* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 01 set. 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa nº 989, de 22 de dezembro de 2009. Institui o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real (e-Lalur).* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 24 dez. 2009.

BRASIL. Ministério das Minas e Energia. Agência Nacional de Energia Elétrica. *Resolução Normativa nº 444, de 26 de outubro de 2001. Institui o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica,....* Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 29 out. 2001.

GITMAN, Lawrence J. *Princípios de Administração Financeira - Essencial.* Tradução de Jorge Ritter. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

HIGUCHI, Hiromi, Fábio Hiroshi, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática.* 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010.

HORNGREN, Charles T. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

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

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

ROSS, Stephen A., Randolph W. Westerfield, Jeffrey F. Jaffe. *Administração Financeira*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

WELSCH, Glenn A. *Orçamento Empresarial*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.