

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO  
FECAP  
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**RINALDO NERY DOS SANTOS**

**A CONTABILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DECORRENTES  
DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA POR COMPANHIAS ABERTAS  
NO BRASIL**

**SÃO PAULO**

**2011**

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO  
FECAP  
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**RINALDO NERY DOS SANTOS**

**A CONTABILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DECORRENTES  
DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA POR COMPANHIAS ABERTAS  
NO BRASIL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira**

**SÃO PAULO**

**2011**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ary Jose Rocco Junior

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

#### FICHA CATALOGRÁFICA

S237c

Santos, Rinaldo Nery dos

A contabilização dos incentivos fiscais decorrentes de inovação tecnológica por companhias abertas no Brasil / Rinaldo Nery dos Santos. - - São Paulo, 2011.

111 f.

Orientador: Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Incentivos fiscais – Inovações tecnológicas. 2. Contabilidade – Normas internacionais. 3. Demonstrações contábeis – Inovações tecnológicas.

**CDD 657.3**

**FOLHA DE APROVAÇÃO****RINALDO NERY DOS SANTOS****A CONTABILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DECORRENTES DE  
INOVAÇÃO TECNOLÓGICA POR COMPANHIAS ABERTAS NO BRASIL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -  
FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Evandir Megliorini**  
**Universidade Federal do ABC - UFABC**

---

**Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters**  
**Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira**  
**Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo 30 de Setembro de 2011.**

## DEDICATÓRIA

Para minha esposa Edna,  
Meus filhos Pedro e Eduardo  
Sophia, minha amiga nas horas difíceis.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira, pelo carinho, dedicação, paciência, profissionalismo e por ter tornado possível a realização deste trabalho.

À minha esposa, Edna, por estar em todos os momentos ao meu lado mostrando o seu amor e o seu carinho.

Aos meus filhos, Pedro e Eduardo, por respeitarem os meus estudos e por compreenderem a minha ausência em muitos momentos.

Aos membros da banca, Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters e Prof. Dr. Evandir Megliorini, por suas contribuições e sugestões neste trabalho.

Aos amigos do mestrado que me apoiaram com suas palavras de carinho e conforto.

Aos amigos da Delphi Automotive Systems que me apoiaram em muitos momentos durante a realização do Mestrado.

Aos professores do mestrado que, com seus ensinamentos e recomendações, tornaram possível a realização deste trabalho.

Ao amigo professor Jorge Luís Torresan que com paciência, prestou ajuda pontual nos momentos mais difíceis.

À Amanda pelo profissionalismo, dedicação e apoio incondicional a todos os alunos durante o programa de mestrado.

Aos amigos que colaboraram e contribuíram de alguma forma para a construção deste trabalho.

E acima de tudo Deus que me deu força e perseverança para executar mais uma de suas obras.

## RESUMO

No Brasil, as demonstrações contábeis vinham sendo influenciadas por normas divulgadas por diversos órgãos governamentais (BACEN, IBRACON, CFC, CVM, Receita Federal, SUSEP entre outros) e, a partir da publicação da Lei nº 11.638 de 2007, marco histórico para o processo de convergência dos padrões contábeis para as normas internacionais de contabilidade, iniciou-se um sistema homogêneo de apresentação de dados. Esse processo de convergência tem contribuído para a melhoria da qualidade das demonstrações contábeis, estabelecendo uma leitura segura para investidores, governo, corporações e diversos usuários das informações contábeis, que é fator preponderante em um ambiente de negócios globalizado no mundo atual. Diante deste contexto, esta pesquisa tem como objetivo avaliar as demonstrações contábeis das companhias abertas que têm como parte de suas estratégias a gestão tributária e operacional voltada para o investimento em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) em Inovação Tecnológica e que por este motivo, puderam utilizar o benefício dos **Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica**. O estudo pautou-se na metodologia qualitativa exploratória descritiva por meio da análise documental. Para isto, foi empreendida uma pesquisa documental nas notas explicativas das demonstrações contábeis publicadas por companhias abertas, listadas no site da CVM, bem como análise de conteúdo das normas tributárias e contábeis vigentes. Como resultado, apurou-se a existência ou adequação aos requerimentos das normas contábeis *versus* as normas tributárias que equiparam os Incentivos fiscais como uma subvenção Governamental. Assim, espera-se contribuir com subsídios sobre a necessidade de normas e modelos de contabilização dos incentivos fiscais, bem como criar uma base para estudos futuros.

**Palavras-chave:** Adequação contábil-tributária; incentivos fiscais de inovação tecnológica; subvenções governamentais; padrão contábil internacional.

## ABSTRACT

In Brazil, the financial statements had been influenced by standards published by various government agencies (Central Bank, IBRACON, CFC, CVM, IRS, SUSEP among others) and from the publication of Law 11,638 of 2007, milestone for the process of convergence into the international financial reporting standards, that starts a homogeneous system of data presentation. This convergence process has contributed and has been improving the quality of financial statements, establishing a secure reading for investors, government, corporations and several users of accounting information, which is a major factor in the global business environment in the world nowadays. Given this context, the subject of this is to evaluate the financial statements of public companies that have as part of their strategies, tax management and operational-oriented investment in research and development (R&D) in Technological Innovation, therefore these companies could use the benefit of **tax incentives for technological innovation**. The study was based on a descriptive exploratory qualitative methodology by analyzing documents. For this, a documentary research was undertaken in footnotes to financial statements published by Public Companies, listed on the CVM's website, as well as applying content analysis of tax rules and accounting practices. As a result, it was found the existence or adequacy to the requirements of accounting standards *versus* tax rules that match the tax incentives as a government grant. Therefore, is expected to contribute with input on the need for accounting standards and models of tax incentives, and create a basis for future studies.

**Keywords:** Adequacy for tax accounting, tax incentives for technological innovation, government grants, international accounting standards.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1	Estrutura do trabalho.....	20
FIGURA 2	Incentivos da Lei nº 11.196/2005.....	24

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	Gerações da Inovação.....	30
QUADRO 2	Contabilização relacionada com ativos não monetários.....	40
QUADRO 3	Contabilização relacionada como receita.....	40
QUADRO 4	Etapas da Análise de Conteúdo.....	53
QUADRO 5	Companhias Abertas que investem em inovação tecnológica no Brasil.....	59
QUADRO 6	Tabulação do nível de evidenciação nas DREs e Notas explicativas.....	62
QUADRO 7	Análise da apresentação de subvenções na DRE.....	65
QUADRO 8	Análise da divulgação da natureza(s) de subvenções.....	69
QUADRO 9	Análise da evidenciação do incentivo fiscal de inovação tecnológica na reconciliação do IR/CSSL.....	71

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1	Número de empresas habilitadas no programa de inovação tecnológica por região.....	57
GRÁFICO 2	Dispêndios de Capital e Despesas de Custeio.....	58
GRÁFICO 3	Empresas selecionadas por região.....	58

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1-	Exemplo do cálculo de dedução dos incentivos fiscais de inovação tecnológica.....	26
TABELA 2 -	Dispêndio nacional em ciência e tecnologia, 2000-2009.....	34
TABELA 3 -	Distribuição das empresas cadastradas por regiões.....	57
TABELA 4 -	Demonstração do Resultado do Exercício-DRE.....	75
TABELA 5 -	Reconciliação do Imposto de Renda e CSLL.....	76
TABELA 6 -	Exemplo proposto de Demonstração do Resultado do Exercício – DRE.....	77
TABELA 7-	Exemplo proposto de reconciliação do IR/CSLL.....	78

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

APB22	<i>Disclosure of Accounting Policies n. 22</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
BM&F-Bovespa	Bolsa de Mercadorias & Futuros e Bolsa de Valores de São Paulo
CAD/CAM	<i>Computer Aided Design/ Computer Aided Manufacturing</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNPQ	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPC00	Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis
CPC07	Subvenção e Assistência Governamental
CPV	Custo dos Produtos Vendidos
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
FINEP	Financiadora de Estudos e Projetos
IASB	<i>International Accounting Standard Board</i>

IAS20	<i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IR	Imposto de Renda
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LAIR	Lucro Antes do Imposto de Renda
MCT	Ministério da Ciência e Tecnologia
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OSLO	Manual de OSLO: Proposta de Diretrizes para coleta e Interpretação de dados sobre Inovação Tecnológica
PDTA	Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário
PDTI	Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
P&DI	Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação
RTT	Regime Tributário de Transição
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	14
1.1	Questão de Pesquisa.....	15
1.2	Objetivos.....	16
1.2.1	Objetivo Geral .....	16
1.2.2	Objetivos Específicos.....	16
1.3	Justificativa .....	17
1.4	Contribuições esperadas.....	18
1.5	Delimitação da pesquisa.....	18
1.6	Estrutura do trabalho.....	19
<b>2.</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	22
2.1	Normas tributárias de Incentivos Fiscais no Brasil.....	22
2.2	Histórico e aspectos da Inovação Tecnológica no Brasil.....	28
2.3	Convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.....	34
2.4	Assimetria entre Contabilidade Fiscal e o objetivo da informação Contábil.....	41
2.5	Receita, sua mensuração e reconhecimento.....	44
2.6	A evidenciação das informações contábeis.....	49
<b>3.</b>	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	52
3.1	Organização da análise.....	53
3.2	População e Amostra.....	56
3.3	Delimitação e técnica de coleta de dados.....	60
3.4	Categorização.....	61

<b>4.</b>	<b>ESTUDOS E PROPOSIÇÕES.....</b>	<b>63</b>
4.1	Análise dos resultados da pesquisa.....	63
4.1.1	Análise e categorização dos dados apresentados.....	64
4.1.2	Análise dos dados da categoria “a”.....	64
4.1.2.1	Outros tipos de subvenções de impostos.....	66
4.1.2.2	Conclusão sobre os outros tipos de subvenções de impostos.....	68
4.1.3	Análise dos dados da categoria “b”.....	68
4.1.4	Análise dos dados da categoria “c”.....	70
4.1.5	Conclusão da análise dos dados “a, “b” e “c”.....	72
4.2.	Proposta de evidenciação nas demonstrações contábeis.....	73
4.2.1	Exemplo proposto para Demonstração do Resultado do Exercício-DRE.....	74
4.2.2	Exemplo proposto para reconciliação do IR e CSSL.....	78
<b>5.</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>80</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>82</b>
	Anexo 1 - Incentivos Fiscais à Inovação Tecnológica - Lei do Bem....	88
	Anexo 2 - Decreto Lei nº 5.798, de 7 de Junho de 2006.....	93
	Anexo 3 – CPC 07 Subvenção e Assistência Governamental. ....	103

## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade, busca contribuir para que as pessoas possam tomar decisões com bases em dados apresentados aos seus diversos usuários e, na evolução da Contabilidade no Brasil e no mundo, as normas tributárias surgem para atender os padrões governamentais e estas normas, além de gerar obrigações, também cooperam para que as empresas tenham incentivos fiscais, desta forma os incentivos fiscais passam a fomentar o desenvolvimento econômico das empresas e como consequência, o do país.

A Lei das Sociedades Anônimas e as normas tributárias, ao longo dos anos, trouxeram importantes contribuições para a qualidade das informações contábeis, no entanto, devido à necessidade dos diversos usuários, as demonstrações contábeis vinham sendo influenciadas por normas emanadas por diversos órgãos governamentais, tais como: Banco Central do Brasil-BACEN, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil-IBRACON, Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Comissão de Valores Mobiliários-CVM, Receita Federal, Superintendência de Seguros Privados-SUSEP, entre outros. A partir da edição das Leis nº 11.638 (BRASIL, 2007) e 11.941 (BRASIL, 2009), o Brasil passou a divulgar informações contábeis aprimoradas, equivalentes aos padrões contábeis internacionais de contabilidade.

Com este marco histórico, no Brasil, iniciou-se o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade no qual, com o envolvimento do IBRACON e com a gradual deliberação de normas contábeis pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em harmonia com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC), implementou-se um sistema homogêneo de apresentação de dados que tem contribuído para a qualidade das demonstrações contábeis, fator preponderante para um ambiente de negócios globalizados principalmente no mundo atual onde um padrão contábil proporciona uma leitura das informações segura para investidores, governo, corporações e diversos usuários das informações contábeis.

Diante deste cenário e com o processo de adequação às novas normas contábeis, torna-se mais fácil identificar pontos no processo de harmonização destas

normas, que merecem maior atenção, dentre os quais, esta pesquisa irá investigar o registro, mensuração e evidenciação dos incentivos fiscais de inovação tecnológica efetuados pelas companhias abertas no Brasil, incentivos estes estabelecidos pela Lei nº 11.196 de 2005 os quais, atualmente, são contabilizados sobre os preceitos da legislação tributária, mas poderiam de seguir sua essência e realidade econômica, padrão requerido pelas normas internacionais de contabilidade.

### 1.1 Questão de Pesquisa

Kerlinger (1980, p. 35) explica que o problema de pesquisa representa a necessidade de discussão, investigação, decisão ou solução. Nas palavras do autor: “Um problema é uma questão que pergunta como as variáveis estão relacionadas”. Esse problema terá uma questão a serem pesquisada e, como objeto do estudo, será a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

O período analisado inicia-se no ano de 2007 com a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais de contabilidade. No entanto, alguns pontos importantes durante a implementação destas normas requerem maior atenção, dentre eles, observa-se que uma parte das subvenções governamentais é tratada como incentivos fiscais, porém, atualmente, é contabilizada, mensurada e evidenciada sobre os preceitos da legislação tributária, quando deveriam seguir sua essência e realidade econômica, padrão requerido pelas normas internacionais de contabilidade.

Diante deste contexto, com bases nos estudos bibliográficos e referencial teórico, procura-se responder à seguinte questão de pesquisa: **Existe assimetria entre as atuais normas contábeis versus as normas tributárias de contabilização e divulgação dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica?**

Em decorrência da questão, na seção a seguir se traça os objetivos desta pesquisa para se investigar pontos discordantes entre as atuais normas contábeis brasileiras *versus* às normas tributárias que tratam Incentivos Fiscais como uma Subvenção Governamental.

## 1.2 Objetivos

Como as Normas Internacionais de Relatórios Financeiro, conhecidas como *Internacional Financial Reporting Standards (IFRS)*, a partir da publicação da Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007), passam a ser as **atuais normas e práticas contábeis brasileiras**, as similaridades e diferenças entre as normas contábeis e normas tributárias adotadas até esta data, passaram a merecer melhor atenção, desta forma, nesta pesquisa procura-se atender aos objetivos que estão diretamente relacionados com o problema de pesquisa em questão: “Existe assimetria entre as atuais normas contábeis *versus* as normas tributárias de contabilização e divulgação dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica?”. Já os objetivos específicos, estão relacionados com objetivo geral (KERLINGER, 1980).

### 1.2.1 Objetivo Geral

O Objetivo geral desta pesquisa é investigar a existência de assimetria entre as **atuais normas contábeis brasileiras** *versus* às **normas tributárias**, as quais passaram a tratar Incentivos Fiscais como uma Subvenção Governamental a partir da convergência da norma internacional IAS20 equivalente à norma brasileira CPC07-Subvenção e Assistência Governamental (CPC, 2008).

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos desta pesquisa foram apurados pela necessidade de analisar as informações divulgadas nas notas explicativas das demonstrações contábeis publicadas pelas companhias abertas, que têm como parte de suas estratégias a gestão tributária e operacional voltada para o investimento em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) em **Inovação Tecnológica**, que passou a ser tratada como Incentivo Fiscal que a partir da publicação da Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005) e para fins contábeis, como uma Subvenção Governamental, a partir da publicação da Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007) e deliberação do pronunciamento técnico CPC07- Subvenção e Assistência Governamental (CPC, 2008).

Esta pesquisa restringe-se ao período compreendido entre os anos de 2007

a 2009, momento este que marca a convergência das informações contábeis às normas internacionais de contabilidade. Especificamente, o que se propõe aqui é:

- a) Analisar o tratamento contábil e tributário adotado pelas empresas selecionadas;
- b) Analisar a adequação ou assimetria aos padrões internacionais de contabilidade;
- c) Avaliar se o nível de evidenciação ou “*disclosure*” das subvenções governamentais está aderente às normas de contabilidade.

### **1.3 Justificativa**

O estudo em questão justifica-se pela necessidade de aprimoramento das informações contábeis brasileiras, ao padrão requerido pelas Normas Internacionais de Relatório Financeiro, mundialmente, conhecidas como IFRS (*International Accounting Reporting Standards*), as quais foram publicadas e revisadas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) e no Brasil pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) a partir da publicação da Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007).

Dentro deste contexto, empresas, governo e usuários de dados contábeis têm a necessidade de informações mais claras e padronizadas e que possam de um modo consistente, aprimorar suas análises para uma adequada tomada de decisão.

Pela importância do assunto, para o desenvolvimento das empresas e do país, existe necessidade de pesquisas na área de Inovação Tecnológica considerando o reconhecimento contábil deste incentivo fiscal concedido pelo governo. Poucos estudos nesta área é que constitui a justificativa principal deste trabalho.

#### **1.4 Contribuições esperadas**

Os estudos desenvolvidos sobre a contabilização dos incentivos fiscais, considerando-se principalmente o contexto da inovação tecnológica, ainda são pouco explorados no Brasil. Diante desta necessidade, as pesquisas acadêmicas contribuem para diminuir o viés entre as normas contábeis e as regras tributárias, justificando-se, então, estudos para aprimorar a divulgação e propiciar uma leitura homogênea aos usuários das demonstrações contábeis.

Em relação ao arcabouço normativo tributário e contábil, espera-se com os resultados desta pesquisa, contribuir com subsídios sobre a necessidade de harmonizar as regras contábeis e tributárias e como contribuição adicional, apresentar modelos para contabilização e divulgação dos incentivos fiscais, desta forma, criar uma base para estudos futuros.

#### **1.5 Delimitação da Pesquisa**

O Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) por meio de seu relatório de utilização de incentivos fiscais do ano base 2008, divulgado em Março de 2010 (MCT, 2010), apresentou as empresas que investiram em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) em Inovação Tecnológica no período de 2006 a 2008 e, que puderam desta forma, utilizar o benefício dos Incentivos Fiscais de **Inovação Tecnológica**.

Este relatório foi base para seleção das Companhias de Capital Aberto, as quais apresentam suas demonstrações contábeis ao mercado e por meio do site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), local onde foram selecionadas para este estudo. O período relacionado compreende os anos de 2007 a 2009, período este, da convergência às normas internacionais de contabilidade.

Por este estudo ter como objetivo específico analisar as informações divulgadas em relação aos incentivos fiscais de **Inovação Tecnológica**, os demais programas de incentivos fiscais adotados pelo o governo, tais como Programas de Desenvolvimento Tecnológico, Industrial (PTDI) ou Programas de Desenvolvimento Tecnológico, Agropecuário (PDTA) não fazem parte do estudo em questão, bem como as companhias de capital fechado e outros tipos de sociedades, pois não publicam as suas demonstrações contábeis.

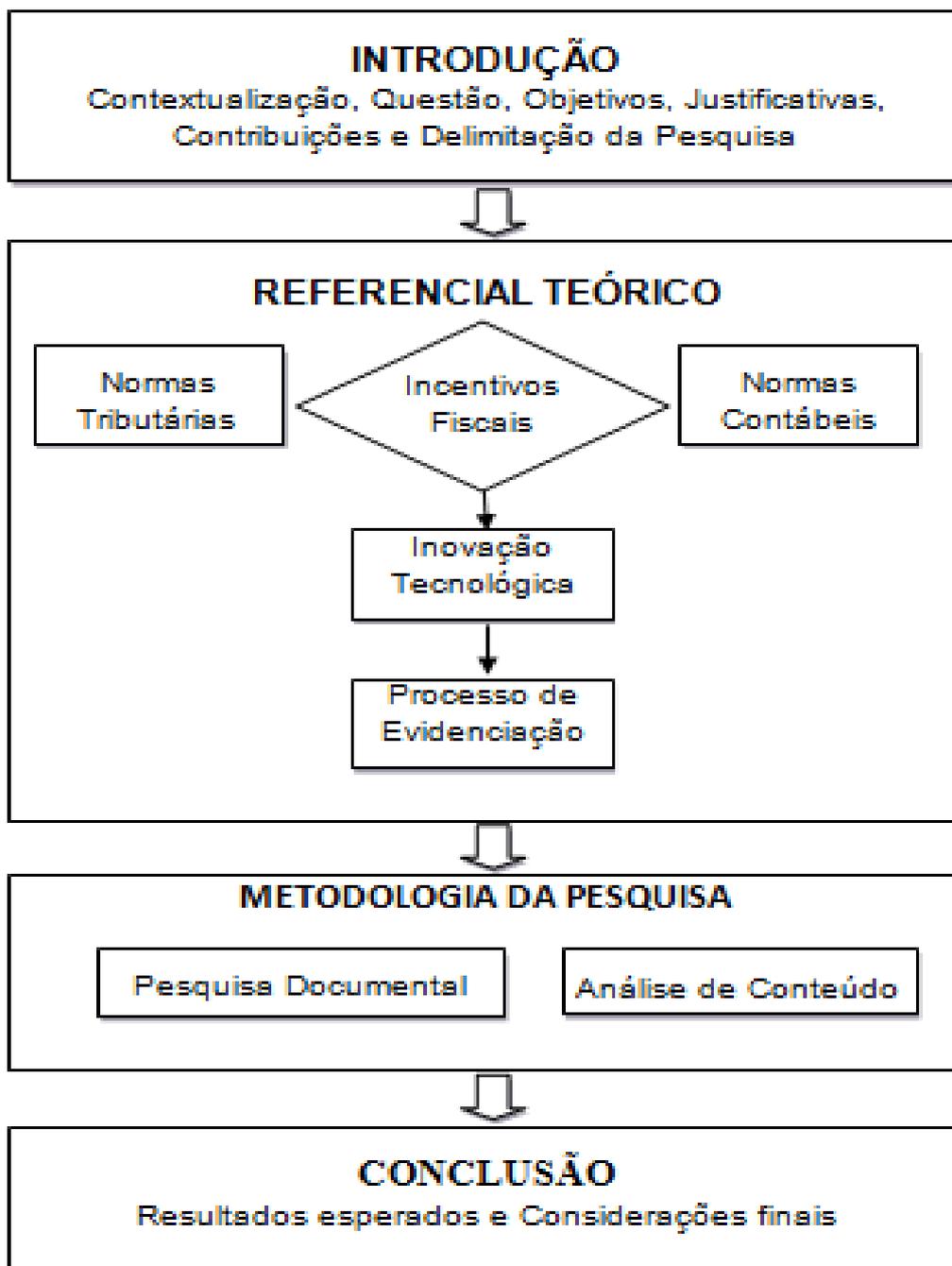
Neste estudo, não se pretende abordar o arcabouço histórico sobre inovação tecnológica e suas categorias aplicáveis a diversos ramos de atividades, nem sua importância no desenvolvimento tecnológico do país e sim um breve referencial teórico necessário para suportar o viés entre as normas tributárias e contábeis objeto deste estudo.

Faz-se necessário informar que por força do artigo 27 da nº 12.249 (BRASIL, 2010) as normas contábeis devem ser cumpridas, sendo aplicáveis penalidades ético-disciplinares por infração ao exercício legal aos profissionais da classe contábil.

## **1.6 Estrutura do Trabalho**

Para Martins e Theóphilo (2009), a pesquisa se caracteriza por um processo de estudo, construção, investigação e de busca que relaciona e confronta informações, fatos, dados e evidências visando à solução de um problema sobre uma realidade social, procurando relacionar diversas variáveis sobre o seu objeto de estudo.

Para demonstrar uma visão geral sobre a pesquisa em questão, a figura 1 mostra a estrutura deste trabalho:



**Figura 1 – Estrutura do trabalho**

Fonte: Elaborado pelo autor

Este trabalho está estruturado em 5 capítulos, descritos resumidamente a seguir:

Capítulo 1 - É apresentada a introdução sobre a pesquisa realizada, a contextualização e a definição do problema. Os objetivos do trabalho são apresentados assim como a justificativa e contribuições do estudo em questão.

Capítulo 2 – A Fundamentação teórica apresenta uma abordagem sobre Normas tributárias de Incentivos Fiscais, no Brasil; Histórico e conceitos de Inovação Tecnológica no Brasil; as convergências das normas contábeis aos padrões internacionais; Teoria da Contabilidade e o conceito de Receitas e, Divergências entre a contabilidade fiscal e o objetivo da informação contábil (*disclosure*).

Capítulo 3 – Metodologia da Pesquisa, Organização da análise, População e Amostra, Delimitação e técnica de coleta dos dados e, Categorização

Nos capítulos 4 e 5, apresentam-se os resultados e considerações finais, respectivamente.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Neste capítulo será apresentada a fundamentação teórica que envolve um breve histórico da evolução das normas tributárias no Brasil, sua relação com o processo de inovação e as principais alterações na legislação que levaram o conceito de 'Inovação Tecnológica' a ser considerado Incentivo Fiscal. Apresenta-se, também, um breve histórico sobre os aspectos de inovação tecnológica, sua evolução e importante contribuição para o desenvolvimento econômico das empresas.

Finalizando, este capítulo apresenta a assimetria entre a contabilidade fiscal e o objetivo da informação contábil demonstrando os conceitos de Receita, mensuração, reconhecimento e evidenciação dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica objeto deste estudo.

### **2.1 Normas tributárias de Incentivos Fiscais, no Brasil**

Os benefícios fiscais, ao longo dos anos, têm se aprimorado e contribuído para fomentar o desenvolvimento econômico das empresas, desta forma, apresenta-se aqui um breve histórico das principais normas tributárias que deram origem ao atual Incentivo Fiscal de Inovação Tecnológica.

Inicialmente, faz-se necessário informar o papel do Estado como motivador e principal patrocinador do desenvolvimento tecnológico do país, tendo-se em vista, os preceitos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que textualmente estabelece:

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

§ 1º - A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências.

§ 2º - A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional.

§ 3º - O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho.

§ 4º - A Lei nº apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

§ 5º - É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica. (Brasil, 1988)

Dentro deste contexto legal, os incentivos de Inovação tecnológica de que trata a Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005), tiveram como sua origem o antigo Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI), tratado no Decreto Lei. 2.433/1988. O PDTI dependia de complexos processos de aprovação pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) e a partir da divulgação da Lei 11.196/2005, conhecida também como “Lei do Bem”, o processo de utilização dos benefícios dos incentivos fiscais de inovação tecnológica passou a ser mais simplificado e deixou de depender da aprovação prévia do MCT.

O Capítulo III, da Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005) passou a tratar das regras dos incentivos fiscais de inovação tecnológica e, especificamente por meio do conteúdo dos artigos 17 a 26 da referida, as pessoas jurídicas tiveram diversos benefícios, dentre eles, a dedução para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração, com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, desde que classificáveis como despesas operacionais, conforme determina a legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e que tenham os dispêndios controlados, contabilmente, com contas específicas e os gastos pagos às pessoas físicas ou jurídicas, residentes no país.

A figura 2 demonstra como o apoio do governo, por meio da Lei 11.196 (BRASIL, 2005), gera mais investimentos (gastos com pesquisa e desenvolvimento) e diminui a carga tributária e conseqüentemente, aumenta o lucro líquido das empresas:

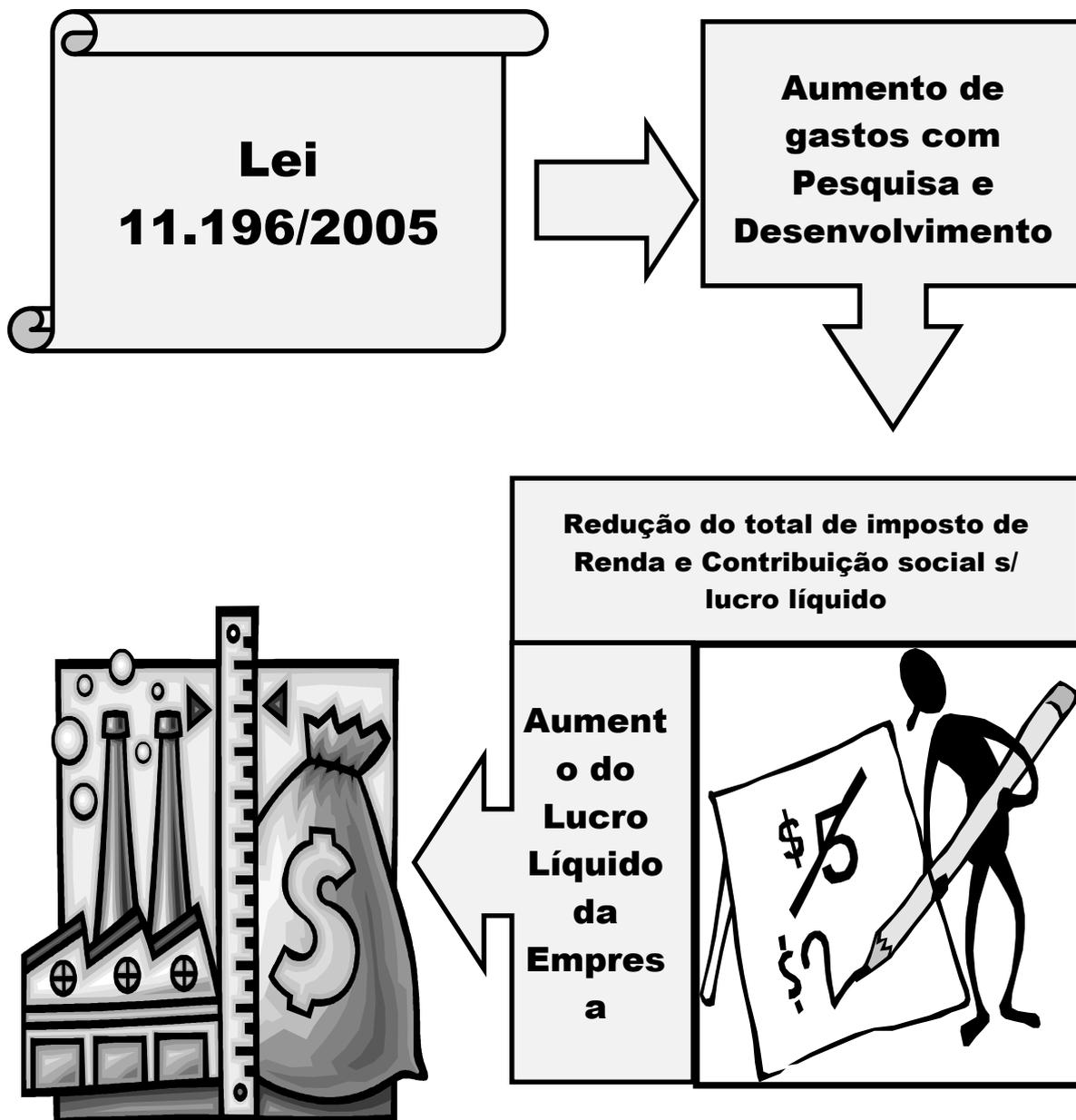


Figura 2 – Incentivos da Lei nº 11.196/2005

Fonte: elaborado pelo autor

No artigo 19, da Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005), verifica-se a permissão das empresas para a realização de uma exclusão do lucro líquido para apuração do lucro real e base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), de

60% a 80% em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica. Textualmente, o referido artigo traz:

Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei.

§ 1º A exclusão de que trata o caput deste artigo poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma a ser definida em regulamento.

§ 2º Na hipótese de pessoa jurídica que se dedica exclusivamente à pesquisa e desenvolvimento tecnológico, poderão também ser considerados, na forma do regulamento, os sócios que exerçam atividade de pesquisa.

§ 3º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 20% (vinte por cento) da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado.

§ 4º Para fins do disposto no § 3º deste artigo, os dispêndios e pagamentos serão registrados em livro fiscal de apuração do lucro real e excluídos no período de apuração da concessão da patente ou do registro do cultivar.

§ 5º A exclusão de que trata este artigo fica limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

§ 6º O disposto no § 5º deste artigo não se aplica à pessoa jurídica referida no § 2º deste artigo. (BRASIL, 2005)

A dedução no Lucro tributável se faz por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), a partir do Lucro Líquido, é contabilizada e pode ser demonstrada na tabela 1, da seguinte forma:

**TABELA 1 – Exemplo do cálculo de dedução dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica**

	(A) sem Inovação Tecnológica	(B) com Inovação Tecnológica	Variação (A - B)
<b>Exemplo de DRE</b>			
Receitas	2.800	2.800	-
Despesas	(1.000)	(1.000)	-
(*) Gastos com P&D	(500)	(500)	-
<b>Lucro operacional</b>	<b>1.300</b>	<b>1.300</b>	-
IR/CSSL (34%)	(442)	(340)	(102)
<b>Lucro Líquido</b>	<b>858</b>	<b>960</b>	<b>(102)</b>
<b>Exemplo de Apuração do IR / CSSL</b>			
Lucro antes do IR/CSSL	1.300	1.300	-
(*) Dedução gastos P&D- 60%	-	(300)	300
<b>Lucro Real</b>	<b>1.300</b>	<b>1.000</b>	<b>300</b>
IR/CSSL 34%	442	340	102
(*) O Art. 19 da Lei 11.196/2005, permite dedução de 60% a 80% dos com Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) na apuração do cálculo do Imposto de Renda e Contribuição social sobre o lucro líquido (IR/CSSL-34%)			

**Fonte:** elaborado pelo autor

Para se exemplificar, os dados da tabela1, a seguir são apresentados os razonetes e respectivas contabilizações para os itens (A) e (B) dessa tabela, os quais representam modelos simplificados, com valores hipotéticos para uma Demonstração do resultado do exercício (DRE) e uma apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido (IR/CSSL), conforme segue:

**(A) Contabilização sem Inovação Tecnológica:**

	Desp. IR/CSSL		IR/CSSL a Pagar
(a)	442		442 (a)

---

**(B) Contabilização com Inovação Tecnológica:**

	Desp. IR/CSSL		IR/CSSL a Pagar
(a)	340		340 (a)

---

**(A) Contabilização sem Inovação Tecnológica:**

Deb.	Desp. IR/CSSL	442
Crd.	IR/CSSL a Pagar	(442)

**(B) Contabilização com Inovação Tecnológica:**

Deb.	Desp. IR/CSSL	340
Crd.	IR/CSSL a Pagar	(340)

---

**Fonte:** Tabela, lançamentos contábeis e razonetes elaborados pelo autor

Pode-se observar na tabela 1, a aplicação do artigo 19 da Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005), proporcionou um ganho adicional de R\$102, também demonstrado nos razonetes de contabilização.

Faz-se necessário informar que o Decreto nº 5.798 (BRASIL, 2006) regulamentou os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, de que tratam os artigos 17 a 26 da Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005).

Com base nesta normatização, pode-se observar que a intenção do legislador foi a de regulamentar, na escrituração comercial das empresas, o reconhecimento contábil das subvenções governamentais como receita, assunto

este, reiterado em anos seguintes com a redação do artigo 18, inciso I, da Lei nº 11.941 (BRASIL, 2009), conforme segue:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado, pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do, art. 177, da Lei nº. 6.404 (BRASIL, 1976), no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

Diante deste contexto normativo, Bergamaschi (2009, p. 41), explica que o governo atendeu a uma antiga reivindicação dos empresários que era gerada devido à morosidade e burocracia nos procedimentos de benefícios e com a publicação da Lei nº 11.196 (BRASIL, de 2005), passou-se a permitir às empresas a utilizarem-se dos benefícios e depois a prestar contas ao governo, por intermédio do envio de relatórios, sobre as atividades de pesquisa tecnológica ao MCT, desta forma, ficando as empresas sujeitas à auditoria destes órgãos.

Com o levantamento destas principais normas, observa-se que as regras tributárias também trouxeram contribuição para o registro contábil ao longo dos anos, pois à medida que se criam benefícios fiscais, criam-se obrigações acessórias a serem prestadas. Pode-se citar o fisco, como um dos principais usuários das informações contábeis.

## **2.2 Histórico e aspectos da Inovação Tecnológica no Brasil**

A intenção desta seção é de explicar alguns conceitos de inovação tecnológica e sua importância no desenvolvimento ao redor do mundo. Em relação a este assunto, pode-se citar pesquisas relacionadas à inovação tecnológica, dentre estas, Bergamaschi (2009) observou a importância dos incentivos governamentais à inovação tecnológica. Nas palavras do autor:

Os incentivos à inovação, definidos pelas políticas públicas são de apoio para induzir as empresas a seguirem um curso desejado pelo governo – o desenvolvimento tecnológico. O fomento à inovação é fundamental para que

países emergentes possam se desenvolver e para que países ricos preservem a sua liderança tecnológica. Segundo a OCDE (2003), os incentivos à inovação são justificados pela forte correlação positiva que existe entre os gastos de P&D e o aumento da produtividade total. (BERGAMASCHI, 2009, p. 26).

Bergamaschi (2009), em seus estudos explica que a inovação tecnológica está sempre associada a ganho econômico nas empresas, quer por redução de custos, por meio de inovações no processo produtivo, quer por aumento da receita, por intermédio do lançamento de novos produtos ou serviços.

Schumpeter (1982, p. 16), criador da obra “A Teoria do Desenvolvimento Econômico”, percebeu que, à medida que as inovações tecnológicas ou modificações são introduzidas, os produtos antigos são absorvidos e o consumo se generaliza, neste período o empreendedor inovador é “copiado” por outros empreendedores não inovadores, gerando uma onda de investimentos de capital que ativa a economia que passa por um período de prosperidade e de aumento no nível de emprego, além da incorporação da novidade aos hábitos de consumo da população. Em sua obra, Schumpeter (1982, p. 16) também apresenta a importância do empreendedor com a inovação e sua relação com a criação de novos mercados, no entanto, o autor esclarece que as combinações econômicas e tecnológicas não coincidem e explica:

- a) O objetivo da produção tecnológica é na verdade determinado pelo sistema econômico; a tecnologia só desenvolve métodos produtivos para bens procurados;
- b) A realidade econômica não executa necessariamente os métodos até que cheguem a sua conclusão lógica com inteireza tecnológica, mas subordina sua execução a pontos de vista econômicos;
- c) O ideal tecnológico, que não leva em conta as condições econômicas, é modificado. A lógica econômica prevalece sobre a tecnológica. (SCHUMPETER, 1982).

Dentro de um contexto organizacional, Figueiredo, P. N. (2009, p. 31) explica que inovação começa a partir de idéias criativas de indivíduos ou grupos, assim criatividade é uma condição necessária, mas não suficiente para a inovação cujas idéias são colocadas em prática como, por exemplo, na implementação de uma nova rotina, técnica de produção, novos produtos e serviços úteis para o mercado ou para a sociedade.

Diante deste contexto, neste trabalho, se faz necessário conhecer um pouco sobre a evolução da inovação tecnológica, assunto sobre o qual Figueiredo, P.N. (2009, p. 33) esclarece que ao longo da história, houve um espaço considerável de tempo entre certas invenções as quais foram transformadas em inovação por pessoas e empresas, bem como a evolução das gerações de inovação ao longo do tempo, suas perspectivas e como estas interferem nos processos geridos nas empresas, dividindo estas perspectivas em cinco gerações:

<b>Geração</b>	<b>Característica</b>
1º. Geração	empurrada pela tecnologia
2º. Geração	puxada pelo mercado
3º. Geração	modelo acoplado
4º. Geração	modelo integrado
5º. Geração	sistema de integração e modelo de rede

**Quadro 1 – Gerações da Inovação**

Fonte: elaborado pelo autor a partir de Figueiredo, P. N. (2009)

A primeira geração, ainda segundo Figueiredo, P. N. (2009) é chamada de “empurrada pela tecnologia”. Este modelo emergiu na Segunda Guerra Mundial, caracterizado por grandes investimentos em pesquisa como, por exemplo, pesquisas em engenharia nuclear, na cura do câncer, e mais tarde, na exploração espacial, tais investimentos deveriam resultar em aplicações industriais.

Outra característica descrita por Figueiredo, P. N. (2009) são as políticas públicas e o desafio gerencial na primeira geração de processo de inovação que foram relativamente simples: manter e aumentar substanciais verbas para pesquisa e desenvolvimento com uma demanda focada em resultados, considerados fontes predominantes de inovação na época.

Na segunda geração, que foi até o início da década de 1970, Figueiredo, P. N. (2009) classifica como “puxada pelo mercado”, sua principal característica é enfatizar o marketing e no mercado, como fonte de idéias para direcionar pesquisa e desenvolvimento. Os desafios da política e gerenciamento da inovação tinham como

foco a previsão da demanda do mercado, plano e alocação dos investimentos necessários para inovação, cujas atividades, pesquisa e desenvolvimento focavam a demanda dos clientes. Neste caso, as pesquisas foram colocadas em segundo plano e o foco direcionado para a busca de oportunidades de inovação derivadas da curiosidade.

A terceira geração, que foi até meados da década de 1980, Figueiredo, P. N. (2009) explica que, nela, a ênfase foi dada às trajetórias de comunicações complexas. Caracterizou-se pelos desafios da política da inovação cujo objetivo era assegurar que os institutos de pesquisas das empresas e do governo estivessem preocupados em oferecer boa comunicação interna e externa com o mercado, para que tomassem conhecimento das evoluções tecnológicas e do próprio mercado.

A quarta geração, Figueiredo, P. N. (2009) esclarece que este período até a segunda metade da década de 1980 e foi marcado pelo desenvolvimento paralelo com equipes de desenvolvimento integrado, fortes ligações com fornecedores e acoplamento próximo com clientes líderes. A internet foi o meio como estas interações e pesquisas aconteceram, bem como o desenvolvimento de sistemas de CAD/CAM, produção e desenvolvimento.

E por fim, a quinta geração, é descrita por Figueiredo, P. N. (2009) como uma geração marcada por sistemas de integração e modelos de rede que tinham como característica o uso de sistemas especialistas e modelagem simultânea, ênfase na flexibilidade corporativa e velocidade de desenvolvimento (estratégia baseada no tempo), aumento do foco da qualidade e outros fatores não ligados a preço.

Neste contexto, Figueiredo, P. N. (2009) explica que esta abordagem está alinhada ao Manual de Oslo (OCDE, 1997) o qual tem demonstrado distinções entre as inovações que são novas à empresa, novas ao mercado e novas ao mundo, cujos fundamentos são:

- a) Elaborado sob a égide conjunta da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) e da Comissão Européia, o Manual de Oslo foi traduzido, em 2004, sob a responsabilidade da FINEP — Financiadora de Estudos e Projetos — das edições originais em inglês e francês, o qual traz proposta de diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação

tecnológica e, é a principal fonte internacional de diretrizes, para coleta e uso de dados sobre atividades inovadoras da indústria.

- b) Apresenta como inovação tecnológica em produtos (bens e serviços) e processos novos e, significativamente, aprimorados, de acordo com as seguintes definições:
- i. Inovação tecnológica de produto: é a implantação/comercialização de um produto, com características de desempenho aprimoradas, de modo a fornecer, objetivamente, ao consumidor serviços novos ou aprimorados.
  - ii. Inovação tecnológica de processo: é a adoção de métodos de produção novos ou significativamente melhorados, incluindo métodos de entrega dos produtos. Tais métodos podem envolver mudanças no equipamento ou na organização da produção, ou uma combinação dessas mudanças, e podem derivar do uso de novo conhecimento. Os métodos podem ter por objetivo produzir ou entregar produtos tecnologicamente novos ou aprimorados, que não possam ser produzidos ou entregues com os métodos convencionais de produção, ou pretender aumentar a produção ou eficiência na entrega de produtos existentes. (OCDE, 1997)

Por outro lado, Bueno (2010, p. 92) esclarece que é relevante destacar as diferenças entre produto e processo novo ou substancialmente aprimorado. Um produto tecnologicamente novo é aquele cujas características e/ou aplicações diferem dos produtos anteriormente produzidos, havendo evidências de mudanças tecnológicas radicais ou mesmo na combinação de tecnologias existentes em novos produtos. Bueno (2010, p. 93) cita exemplos de “produto novo”, “produto aprimorado” e “processos”, levando-se em consideração as definições do Manual de Oslo (OCDE, 1997), conforme segue:

- a) **Produto novo**: pode ser analisado a partir dos primeiros microprocessadores e gravadores de vídeo cassete, trocado em primeiramente por fitas portáteis posteriormente pelo microprocessador. Em cada caso o produto geral não existia anteriormente;
- b) **Produto aprimorado**: a definição leva em conta uma parte de um existente que teve seu desempenho aprimorado, como por exemplo: a substituição de metais por plásticos nos equipamentos de cozinha ou mobílias e os freios convencionais por freios ABS;

- c) **Processos:** diz respeito a determinadas definições que devem ficar bem claras e parte do princípio que inovações tecnológicas em processos são efetivas quando são norteadas por adoção de métodos de produção significativamente aprimorados, que podem envolver mudanças no equipamento ou na organização da produção ou uma combinação destas mudanças, cujos produtos tecnologicamente novos não possam ser entregues por métodos convencionais, mas sim aprimorados (OCDE, 1997).

Corroborando os conceitos aplicados internacionalmente, a Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005), dentre diversos objetivos, passou, também, a dispor sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica e em sua redação seguiu os conceitos definidos pelo Manual de Oslo (OCDE, 1997). Em seu capítulo III, o artigo 17, que trata da questão “dos incentivos à inovação tecnológica”, estabelece:

Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:  
[...] § 1o Considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado (BRASIL, 2005).

Outro fator histórico e importante é o contínuo desenvolvimento econômico e científico demonstrado no site do Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT). Dados disponíveis no site do MCT indicam que a produção científica, correspondente à metodologia e conceitos leva-se em consideração a seguinte informação:

“O produto de uma pesquisa materializa-se, grosso modo, em uma publicação ou uma patente, a produção técnica é considerada um dos indicadores da produção científica nacional. Frequentemente, esses dados são analisados comparativamente com os da produção científica, permitindo avaliar, entre outros pontos, a capacidade de o país apropriar-se do conhecimento científico de que dispõe, transformando-o em avanços tecnológicos” (BRASIL, 2010).

Também no site do MCT, pode-se observar que o total de dispêndio em ciência e tecnologia tem crescimento considerável entre os anos de 2000 a 2009 cujos números podem ser evidenciados na tabela 2 a seguir:

TABELA 2 - Dispendio nacional em ciência e tecnologia, 2000-2009

Ano	PIB em milhões de R\$ correntes	Investimentos em C&T Valores correntes em milhões de R\$						
		Públicos			Empresariais			Total
		Federais	Estaduais	Total	Empresas privadas e estatais	Outras empresas estatais federais	Total	
2000	1.179.482,0	5.795,4	2.854,3	8.649,7	5.455,6	1.183,2	6.638,8	15.288,5
2001	1.302.136,0	6.266,0	3.287,1	9.553,1	6.058,7	1.650,8	7.709,6	17.262,6
2002	1.477.822,0	6.522,1	3.473,3	9.995,4	6.688,7	2.593,1	9.281,8	19.277,2
2003	1.699.948,0	7.392,5	3.705,7	11.098,2	7.335,3	2.960,3	10.295,6	21.393,9
2004	1.941.498,0	8.688,2	3.900,5	12.588,6	7.941,3	3.510,2	11.451,6	24.040,2
2005	2.147.239,0	9.570,1	4.027,3	13.597,4	10.216,6	3.463,0	13.679,6	27.277,1
2006	2.369.484,0	11.476,6	4.282,1	15.758,6	11.783,9	3.076,0	14.859,9	30.618,5
2007	2.661.344,0	14.083,5	5.687,4	19.770,9	13.734,1	3.692,2	17.426,3	37.197,2
2008	3.031.864,0	15.974,5	7.138,0	23.112,5	15.827,0	5.158,6	20.985,6	44.098,1
2009	3.185.125,0	18.475,2	8.424,8	26.900,0	17.987,9	5.025,7	23.013,6	49.913,6

Fonte: Adaptado do relatório de utilização de incentivos fiscais do MCT (MCT, 2010).

Nesta seção foi apresentada uma análise dos dados identificados tendo-se em vista aspectos histórico e econômicos relacionado ao processo de inovação e tecnologia, contudo, sem a pretensão de abordar a totalidade e abrangência do tema, mais sim, com a intenção de demonstrar que a inovação tecnológica passa a representar importante papel no desenvolvimento do país, passando o governo a tratá-la como um incentivo fiscal.

### 2.3 Convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais

Ao longo dos anos, diversos órgãos governamentais (Banco Central do Brasil-BACEN, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil-IBRACON, Conselho

Federal de Contabilidade - CFC, Comissão de Valores Mobiliários-CVM, Receita Federal, Superintendência de Seguros Privados-SUSEP etc.) contribuíram com o processo de harmonização de normas contábeis.

Com a edição da Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007), no Brasil, iniciou-se o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade o qual, com o envolvimento do IBRACON e com a gradual deliberação de normas contábeis pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em harmonia com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC), implementou-se um sistema homogêneo de apresentação de dados.

Relacionado a este estudo, informa-se que o CPC publicou, em 2008, o Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais (CPC, 2008) em Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS20 que trouxe também regras importantes quanto ao registro e divulgação das receitas de subvenções, conforme segue:

**Apresentação da subvenção na demonstração do resultado:**

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "outras receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza;

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção;

31. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente. (CPC, 2010)

**Divulgação**

**39. A entidade deve divulgar as seguintes informações:**

(a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;

(b) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;

(c) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida. (CPC, 2008)

Dentro deste contexto, faz-se necessário esclarecer que as informações deliberadas pelo Comitê de Pronunciamentos contábeis em harmonia com a Deliberação CVM nº 555/08 (CVM, 2008), revisada pela Deliberação CVM nº 646/10 (CVM, 2010), encontram-se uniformes em relação aos padrões internacionais de contabilidade, assim, nesta seção, as regras do CPC07 de 12 de novembro de 2008 (CPC, 2008), da Resolução CFC nº 1.026 (CFC, 2005) e IAS20 tratam do mesmo assunto<sup>1</sup>.

Conforme o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), em seu sumário, CPC07- Subvenção e Assistência Governamental, no Brasil, apenas as subvenções para investimento vinham tendo tratamento contábil e de divulgação especiais, tendo seu reconhecimento no grupo reserva de capital, no patrimônio líquido, por força do que dispunha a Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976).

A partir das modificações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 (BRASIL, 2007), estabelecidas pelo processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, as subvenções governamentais passam a ter que transitar pelo resultado.

---

<sup>1</sup> Conforme site do CPC, a Coordenadoria Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) esclarece que o Pronunciamento Técnico CPC 07– Subvenção E Assistência Governamentais, foi elaborado a partir do IAS 20 –*Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance* (BV2010), emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e sua aplicação, no julgamento do Comitê, produziu reflexos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB. Em 07 de Outubro de 2010, houve revisão do CPC 07 contemplando tanto alterações feitas pelo próprio IASB, passando a ser CPC07 (R1). A alteração foi motivada por certas compatibilizações de texto visando não deixar dúvidas que a intenção do Pronunciamento é produzir os mesmos reflexos contábeis que a aplicação do IAS 20. Adicionalmente foi incluído como parte do Pronunciamento o texto da Interpretação Técnica – Assistência Governamental – Sem relação Específica com as atividades operacionais, equivalente a SIC 10 emitida pelo IASB. Conforme Coordenadoria Técnica do CPC, as modificações propostas não alteram a essência do Pronunciamento original, de modo que a aplicação da versão revisada do Pronunciamento não deve provocar valores contábeis diferentes dos anteriormente apurados.

Esta mudança foi implementada quando da promulgação da Lei nº 11.638/07 (BRASIL, 2007) que alterou a Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976) com a adição do artigo 195-A, que trata especificamente sobre “Reservas de Incentivos Fiscais”, conforme texto a seguir:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido, decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do *caput* do art. 202 desta Lei).

Neste contexto, Peters (2008, p. 65), reitera que esta alteração possibilitou as companhias abertas a registrar as doações e subvenções para investimento, como resultado do exercício, de acordo com que estabelece a norma internacional IAS20 e não mais como reserva de capital. Redação esta aplicável à época, pois o CPC07 vinha a ser deliberado apenas em 2010.

Conforme Davila, Epstein e Shelton (2007, p. 26), a inovação é um elemento chave para a concretização do crescimento agressivo das receitas e igualmente para aumentar os percentuais dos lucros. Corroborando com estas regras, o artigo 17 da Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005), qualificou **Inovação Tecnológica** como um **Incentivo Fiscal**. O que também é reiterado nas regras do pronunciamento contábil CPC07-Subvenção e Assistência Governamental (CPC, 2008), em que se observa, no item 6 deste pronunciamento, que um incentivo Fiscal é qualificado e, também, designado como **Subvenção Governamental**.

Dentro da harmonia que se deve privilegiar requerida pelas normas internacionais de contabilidade, a Resolução CFC nº 1.026 de 2005<sup>2</sup>, que aprovou a NBC T 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais, normatizou, por meio do parágrafo 19 item 4.3.5, que as receitas de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações devem ser confrontados com os custos e as despesas correspondentes.

---

<sup>2</sup> Faze-se necessário informar que Resolução CFC nº 1.026 de 2005, foi revogada pelas resoluções CFC nº 1.143/08 e CFC nº 1305/10, publicada em 02 de dezembro de 2010 na Seção 1 do Diário Oficial da União, tendo esta última, uma redação aprimorada, motivada pela revisão da redação do CPC07, que passou a ser CPC07 (R1) em Outubro de 2010, conforme informado na nota de rodapé nº1.

Adicionalmente e em sintonia com o pronunciamento técnico CPC 07-Subvenção e Assistência Governamental, no item 12 deste documento esclarece que: “Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita, ao longo do período e confrontada com as despesas que se pretende compensar...”, desta forma, nota-se que é reiterado o conceito do regime contábil de competência dos exercícios e dentro deste contexto normativo, o CPC07, com os seus itens 16, 17, 20 e 21, também reforça o conceito de competência dos exercícios, demonstrados a seguir:

16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada, com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental, no momento de seu recebimento, somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados;

17. Na maioria dos casos, essa correlação pode ser feita e a subvenção é reconhecida em confronto com as despesas correspondentes. Semelhantemente, subvenção relacionada a ativo depreciable deve ser reconhecida como receita, ao longo do período da vida útil do bem e na mesma proporção de sua depreciação;

20. Uma subvenção governamental, na forma de compensação por gastos ou perdas, já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade, sem qualquer despesa futura relacionada, deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível;

21. A divulgação deve ser feita quando do registro da subvenção a que se refere o item anterior, de forma a assegurar que os seus efeitos sejam, claramente, compreendidos. (CPC, 2010).

Faz-se necessário informar que as normas acima estão em harmonia com a redação divulgada nas normas internacionais IAS20 “*Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*” (*International Accounting Standards Board*, encontradas especificamente na página 1171 daquele documento). (IASB, 2008)

Ainda neste contexto, O CPC07, por meio do item 29, normatiza que: “A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração de resultado, quer separadamente sob um título geral tal como “Outras Receitas”, quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada”. (CPC, 2008)

Com estes referenciais teóricos, pode-se observar que os itens 12 e 29, do CPC 07, estão de acordo com “Princípio de Realização da Receita” (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2006, p. 61) e que esclarecem que a intenção do registro da

subvenção como “Outras Receitas”, ou “Redutor das Despesas”, o que demonstraria uma forma adequada de registro dos eventos da informação que se pretende representar.

Diante desta lógica, o item 33, da Deliberação CVM 539 de 2008, (CVM, 2008) que trata da estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, reitera a importância da “compreensibilidade” das informações contábeis, bem como o item 35 desta deliberação tratando da primazia da essência sobre a forma, determina que as transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com sua substância e realidade econômica.

Já a norma internacional IAS20-“*Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*” (International Accounting Standards Board, especificamente na página 1170) esclarece importantes definições para as “Subvenções Governamentais”, conforme seguem:

- a) Subvenções governamentais, são auxílio do governo, na forma de transferência de recurso para uma entidade em compensação por cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais
- b) As subvenções governamentais, incluindo subvenções não-monetárias ao valor justo, não serão reconhecidas até que haja uma garantia razoável de que:
  - i. A entidade cumprirá as condições associadas a elas; e
  - ii. As subvenções serão recebidas.
- c) A maneira que uma subvenção é recebida não afeta o método contábil a ser adotado em relação à subvenção. Desde modo, uma subvenção é contabilizada da mesma forma, independente se for recebida em caixa ou como uma redução de um passivo para o governo. (IASB, 2008)

De acordo as regras nos itens apresentados anteriormente, o Manual de Normas Internacionais de Contabilidade - Ernst & Young (2010, p. 47), destaca que a IAS20 apresenta movimentos financeiros causados pelas subvenções governamentais e esclarece as alternativas aceitáveis para registro destas, conforme quadro 2, a seguir:

<b>Relação</b>	<b>Formas de contabilização</b>	<b>Comentários</b>
Contabilização relacionada com ativos não monetários	<p><b>a)</b> Registro do ativo, em contrapartida a uma receita diferida no passivo, a qual deve ser apropriada ao resultado do exercício, com base na vida útil do ativo a que se referir.</p> <p><b>b)</b> Registro em conta redutora do custo do ativo, sendo apropriada ao resultado com base na vida útil do ativo, como redução da respectiva despesa de depreciação.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Considerando o uso da entidade, o reconhecimento deve ser efetuado ao valor justo. Exemplo: Doação de um terreno.</li> <li>• Ambas alternativas de registro são aceitas pelo IAS20.</li> </ul>

**Quadro 2- Contabilização relacionada com ativos não monetários**

Fonte: Adaptado de Ernst &Young (2010)

As normas internacionais de contabilidade IAS20 convertidas ao CPC07-Subvenção e assistência governamental (CPC, 2008), permitem duas formas de contabilização das subvenções governamentais, conforme quadro 3, a seguir:

<b>Relação</b>	<b>Formas de contabilização</b>	<b>Comentários</b>
Contabilização relacionada como receita	<p><b>a)</b> Registro como crédito, na demonstração de resultado, separadamente, em conta específica ou dentro do grupo de contas como “outras receitas operacionais”.</p> <p><b>b)</b> Registro como redução da despesa que se refere.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existem defensores da alternativa “a”, por ser consistente ao IFRS que proíbe a compensação entre receitas e despesas; e, existem defensores da alternativa “b” que justificam sua opção no fato que tais despesas não existiriam sem a obtenção da subvenção.</li> <li>• Ambas alternativas de registro são aceitas pelo IAS20, porém por trazer impactos diferentes na demonstração de resultados, são necessárias a divulgação detalhada sobre valor, natureza e método de registro.</li> </ul>

**Quadro 3- Contabilização relacionada como receita**

Fonte: Adaptado de Ernst &Young (2010)

Dentro do contexto apresentado, observa-se ser necessário estudar alternativas para criação de diretrizes contábeis tanto para registro, como requerido pelo IAS20, quanto para ajustar os demonstrativos financeiros para fins de tomada de decisão, ou ainda para fins de divulgação.

Com base no apresentado, o próximo item deste trabalho discorrerá sobre a divergência entre as regras tributárias que tratam a Subvenção Governamental, conceituada pelas normas apresentadas como **Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica**, como uma dedução da despesa de imposto de renda (*tax allowance*) ao invés de crédito de impostos (*tax credit*), gerando, desta maneira, assimetria entre as regras tributárias e as regras contábeis apresentadas nesta pesquisa.

#### **2.4 Assimetria entre contabilidade fiscal e o objetivo da informação contábil**

A partir de 2007, diante do cenário de adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais de contabilidade, e com a edição da Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007), torna-se mais fácil identificar pontos discrepantes que possam merecer maior atenção. Em relação a este contexto, abaixo demonstra-se o entendimento de diversos autores.

A contabilidade fiscal decorrente da legislação tributária, sempre trouxe importante contribuição para a qualidade das demonstrações contábeis, Fernandes (2009, p. 2) explica: “é lícito aceitar que a força da legislação contábil sobre a legislação tributária é bem menor [...] esta diferença é devido ao fato que a administração tributária é um usuário importantíssimo e privilegiado das demonstrações contábeis”.

Os conceitos entre as Leis e a contabilidade também foram abordados por Sá (1995, p. 328) esclarecendo que: “As normas contábeis não devem ser confundidas com as Lei Contábeis. Filosoficamente existe uma diferença bem nítida entre esses conceitos”.

Pode-se corroborar o explicado por Sá, ao se analisar a assimetria apurada de registro tributário, como por exemplo, o impacto contábil no estudo preparado pela OECD, com inferência de Jacek Warda *The Conference Board of Canada*, em 06 de junho de 2002. Com este estudo tem-se o seguinte:

Crédito de imposto *versus* Dedução de imposto (***Tax credit vs. tax allowance***):

Em geral, a preferência de uma empresa por um crédito de imposto ou dedução de imposto, depende da taxa efetiva apurada pela empresa. Para grandes empresas, ambos os créditos ou dedução de impostos de P&D podem baixar sua obrigação geral de impostos. Pequenas empresas, as quais podem não ter significantes obrigações de impostos – podem se beneficiar mais com a dedução de impostos, as quais diminuem seu lucro tributável. No entanto, alguns países, exemplo Canadá, remediaram isto, por fazerem créditos de impostos reembolsáveis e, portanto, de uso para pequenas empresas sem resultados tributáveis. P&D para dedução de impostos são um tipo de super dedução, que não são compensados contra os gastos de P&D. Desta forma, algumas empresas alegam que os créditos de impostos de P&D têm impactos maiores na decisão, desde que aplicados, diretamente, no orçamento de P&D de uma empresa. Os créditos são, portanto mais visíveis para os responsáveis por gastos de pesquisa, dentro de uma companhia e mais suscetíveis para encorajar investimentos adicionais em P&D (HUTSCHENREITER, 2002). (Tradução nossa).

Pode-se, ao longo dos anos, observar as importantes contribuições da legislação tributária, popularmente conhecida como o “FISCO”. No entendimento de Hendriksen (1999, p. 23) “quando exploramos as origens teóricas da contabilidade fiscal, descobrimos rapidamente que os objetivos da contabilidade fiscal são muito distintos dos objetivos de divulgação dos dados financeiros”. Enfatiza-se aqui a questão de o fisco estar interessado em determinar a base de tributação, passando a Lei de imposto de renda a aprimorar também as práticas contábeis.

Dentro deste contexto, podem-se citar alguns exemplos ao longo dos anos em que o fisco influenciou no registro de informações contábeis, tais como:

- a) Registro de encargos de depreciação por taxas fixas ou incentivadas, conforme determina os artigos 305 a 323 do Decreto Lei 3000 (BRASIL, 1999) comumente conhecido com Regulamento do Imposto de Renda, quando as normas contábeis, o §3º do artigo 183 da Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976) requer o registro pela expectativa de vida útil.
- b) No passado a constituição de provisão para devedores duvidosos, por percentuais fixos, numa época foi 3%, noutra 1,5%. (IUDÍCIBUS *et al*, 2010, p.57).
- c) Juros sobre o capital próprio, tratados como despesa financeira pelo fisco, conforme determina o artigo 9º da Lei nº 9430 (BRASIL, 1995), ao invés de seguir as normas contábeis a partir de 2008 e ser tratado como distribuição de lucros. (IUDÍCIBUS *et al*, 2010, p.373).

Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 301) destacam que a separação da contabilidade financeira da contabilidade tributária, a partir da Medida Provisória 449 de 2008 a qual foi transformada na Lei nº 11.941 (BRASIL, 2009), abriu caminho para separação entre as demonstrações contábeis para os usuários externos e as exigências tributárias por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), explicando que este fato pode se constituir um item marcante para a história da contabilidade brasileira.

Segundo Ludícibus (2010, p. 231) o processo de harmonização contábil vem promovendo mudanças no ambiente profissional, não só em termos de normas e práticas, como também em termos de conceitos e objetivos.

A Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005), regulamentada pelo Decreto nº 5.798 (BRASIL, 2006), trouxe uma série de incentivos fiscais às empresas que investem em inovação de produtos e processos como estímulo ao crescimento da pesquisa científica e à obtenção de vantagem competitiva, ou seja, a aplicação do conceito de receita em sua versão mais ampla.

Observa-se que uma parte das subvenções governamentais é tratada como incentivos fiscais e, atualmente, é contabilizada, mensurada e evidenciada tendo-se em vista os preceitos da legislação tributária, quando se deveriam ser seguidos sua essência e realidade econômica, padrão requerido pelas normas internacionais de contabilidade.

Entende-se que a harmonização dos padrões contábeis *versus* os requerimentos tributários irá favorecer a qualidade das informações contábeis para o mercado, considerando a livre e a sadia concorrência proporcionando a gestão tributária que representa importante ganho operacional para assegurar a competitividade e sustentabilidade às empresas no mercado atual.

O gerenciamento de tributos pode ser definido como uma forma do contribuinte explorar as condições de incertezas e ambiguidade das leis tributárias e aplicá-las de forma vantajosa na mensuração contábil e na estruturação de atividades com tributação favorecida para, legalmente, influenciar sua carga

tributária (TANG, 2005).

Finalizando, a publicação da Lei nº 11.941 (BRASIL, 2009) com os seus artigos 15 a 17, que dentre outras regras instituiu o “RTT-Regime Tributário de Transição”, normatizou a chamada “neutralidade fiscal” com objetivo de eliminar os efeitos da adoção dos padrões internacionais de contabilidade, para fins fiscais, conforme segue:

“...o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.”, (BRASIL, 1976)

Considerando o texto acima, pode-se identificar a intenção do legislador de compatibilizar a apuração dos registros fiscais em relação aos contábeis, desta forma, reforça a necessidade de propostas de demonstrativos contábeis, quer sejam para fins de tomada de decisão nas empresas, ou para fins de evidenciação no intuito de aprimorar as informações contábeis.

## **2.5 Receita, sua mensuração e reconhecimento**

Não se nega a contribuição das normas emitidas pelo **IBRACON** (antigo Instituto Brasileiro dos Contadores e atual Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) e Conselho Federal de Contabilidade (**CFC**), as quais, respectivamente, revogaram para companhias abertas a resolução nº 750 (CFC, 1993), seguida de um apêndice introduzido pela Resolução CFC nº 774 (CFC, 1994), e da Resolução CFC nº 785 (CFC, 1995), também revogada por meio da Resolução CFC nº 1.121 (CFC, 2008).

Estas normas revogadas, conforme *Iudicibus et al* (2010, p.31), descreviam o que se denominava na época, de **Princípios Fundamentais de Contabilidade** com diferenciações em poucos pontos bem específicos, porém com a Lei 11.638 (BRASIL, 2007) e a decisão pelas convergências e pelas normas internacionais de

contabilidade, o CPC criou em 11 de Janeiro de 2008 o “**CPC00-Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**”, documento este que foi aprovado como mesma redação pela CVM por meio da Deliberação 539/08 (CVM, 2008) que revogou a Deliberação 29/86 (CVM, 1986), a partir de dezembro de 2008.

Neste momento o CFC, por meio da Resolução CFC Nº. 1.121 (CFC, 2008) aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e revoga a Resolução CFC nº. 785 (CFC, 1995).

Neste contexto histórico, antes da publicação Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007) faz-se necessário destacar que as normas supracitadas, contribuíram para o tema deste estudo, assim, podem-se destacar dois princípios contábeis relevantes para nossa pesquisa:

- a) **Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis:** Conforme Deliberação CVM 29/86-item 4(CVM, 1986): "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..." [...]É importante esclarecer que os princípios da realização da receita e de confrontação das despesas são, em conjunto, **também conhecidos por Regime de Competência**. (grifo nosso).
- b) **Princípio da Competência:** Conforme Resolução CFC 750/93-Seção VI-art. 9º (CVM, 1993): As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.[...] § 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração. [...] § 3º - As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – **no recebimento efetivo de doações e subvenções**. (grifo nosso) (CVM, 1993)

É importante informar que os itens supracitados, fazem parte da Resolução CFC750/93 que tratava dos “Princípios Fundamentais de Contabilidade” (PFC), os quais com a nova redação desta norma pela Resolução CFC 1.282/2010 passaram a ser denominados de “Princípios de Contabilidade” (PC).

Como já mencionado, a partir da publicação da Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007) e da decisão pelas convergências pelas normas internacionais de contabilidade, o CPC criou o “CPC00-Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” (CPC, 2008) e, dentro dos conceitos supracitados, a redação está aprimorada no que tange o conceito de Regime de Competência e Reconhecimento de Receitas, conforme segue:

#### **Regime de Competência**

**Item 22.** A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. O regime de competência pressupõe a confrontação entre receitas e despesas que é destacada nos itens 95 e 96. (CPC, 2008)

Já o reconhecimento das receitas, anteriormente passou a demonstrar uma visão aprimorada do reconhecimento e registro dos fatos contábeis, conforme descrito a seguir:

#### **Receitas**

**Item 74.** A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis;

**Item 75.** Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual;

**Item 76.** Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não correntes;

A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos à longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas;

**Item 77.** Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo. (CPC, 2008)

### **Reconhecimento de Receitas**

**Item 92.** A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso não significa que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponda a uma receita;

**Item 93.** Os procedimentos normalmente adotados na prática para reconhecimento da receita, como por exemplo o requisito de que a receita deve ter sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente orientados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser determinados em bases confiáveis e tenham um grau suficiente de certeza. (CPC, 2008)

Ludícibus (2010, p. 149) explica que “(...) a complexidade em relação aos aspectos de reconhecimento da receita e também algumas definições encontradas usualmente sobre o efeito no patrimônio ou ativo líquido, bens e serviços e define receita da seguinte forma:

“Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais”

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 224) esclarecem que “receitas são fluído vital da empresa. Sem receita, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa”, portanto o lucro resulta das atividades da empresa, geralmente envolve a realização das receitas associados às despesas, torna-se importante a divulgação

financeira, ligada à necessidade dos usuários. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 217), as principais questões concernentes à escolha de um conceito apropriado ao lucro são:

- a) Quais são os principais objetivos da divulgação financeira?
- b) Quais são os elementos básicos de cada um dos vários conceitos de lucro, e quão bem atendem esses objetivos?
- c) Que espécies de mudanças devem ser incluídas no cálculo do lucro líquido, ou dele excluídas?
- d) Quais são os principais beneficiários do lucro?

Diante destas questões, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 217), esclarecem que a divulgação financeira deveria resultar regras e procedimentos lógicos e coerentes para que os usuários das demonstrações contábeis e dois conceitos básicos e interpretativos são:

- a) Conceito de preservação de riqueza: Para muitas pessoas, é o fundamental, porque é apoiado pela teoria econômica. Variações do valor descontado de entradas de caixa esperadas formam a base deste conceito; entretanto, preços concorrentes de mercado e alternativas semelhantes são freqüentemente justificadas com base no fato de que são sucedâneos razoáveis e aceitáveis do concorrente;
- b) O conceito de eficiência: O lucro líquido e seus componentes são freqüentemente utilizados como medida de eficiência da administração. A eficiência possui significado interpretativo no sentido econômico de utilização ótima de recursos limitados. (HENDRIKSEN, 1999)

Com base no referencial supracitado, pode-se afirmar que as “RECEITAS” são elementos chave para o desenvolvimento e continuidade das empresas, desta forma entender sobre forma de mensuração, reconhecimento e origens das RECEITAS, quer seja das operações da empresa, quer seja por meio de incentivos fiscais, como tratado nesta pesquisa, faz-se necessário para o progresso do processo de evidenciação esperado pelos usuários das demonstrações contábeis, o qual estará sendo apresentado no item a seguir.

## 2.6 A evidenciação das informações contábeis

Com a publicação das Lei nºs 11.638 (BRASIL, 2007) e 11.941 (BRASIL, 2009), criou-se uma expectativa de melhor transparência das informações financeiras prestadas pelas companhias abertas no Brasil, pois isto é fator preponderante no ambiente de negócios globalizado do mundo atual, podendo-se observar que a qualidade na divulgação e evidenciação das notas explicativas às demonstrações contábeis é condição essencial das normas internacionais de contabilidade,

Desta forma, o CPC publicou, em 2008, o Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais em Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS20 que trouxe também regras importantes quanto à apresentação e a divulgação das receitas de subvenções, conforme segue:

### **A) quanto à apresentação da subvenção na demonstração do resultado:**

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "outras receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza;

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção;

31. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

### **B) Quanto a divulgação da Subvenção:**

#### **43. A entidade deve divulgar as seguintes informações:**

(a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;

(b) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;

(c) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida. (CPC, 2008)

Em relação à qualidade das informações contábeis destacam-se os requerimentos de evidenciação, esclarecido por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 513) em relação a importância da divulgação das políticas contábeis e sua mensuração no corpo das demonstrações financeiras coerentes com a declaração do APB22- *Disclosure of Accounting Policies*, publicado em 1972, conforme segue:

“As demonstrações contábeis devem ser claras e compreensíveis. Baseiam-se em políticas contábeis que variam de empresa para empresa, tanto dentro de um mesmo país, quanto de um país para o outro. A divulgação das políticas contábeis mais importantes, nas quais as demonstrações financeiras estão baseadas, é, portanto, necessária para que as demonstrações possam ser adequadamente entendidas”. (FASB, 1972)

Hendriksen e Van Breda (1999) ainda esclarecem que são muitas as formas de divulgação contábil, tais como: Demonstrações financeiras, Notas explicativas, Demonstrações complementares, discussões narrativas também, porém para estas formas não existe teoria abrangente e largamente aceita, pois os contadores estão em busca constante de técnicas para aprimorar as informações aos usuários destas.

Dentro deste contexto Ludícibus (2010, p. 118) esclarece que os investidores de hoje são muito mais exigentes e sofisticados em termos de informação do que os de 50 anos atrás, desta forma a evidenciação é uma condição que está intimamente ligada às necessidades informativas dos usuários, variáveis no tempo e espaço.

Entretanto, Figueiredo S.; Caggiano (2008, p.14), explicam que um modelo de gestão pode ser definido como um conjunto de princípios e definições que são geradas a partir de crenças específicas que traduzem um conjunto de idéias. Esse modelo serve como base para que os principais executivos a partir de suas crenças e valores, criem um grande modelo de controle, definindo as diretrizes que dizem

respeito à forma como os gestores serão avaliados e como a empresa será administrada.

Por outro lado, modelos de mensuração de eficácia empresarial, Segundo Catelli (2001, p. 78), constituem-se em instrumento capaz de orientar sistemas e elementos que impactam nos resultados, permitindo a definição de modelos de decisão adequados para os propósitos da empresa, desta maneira, a adoção de modelos gerenciais possibilita a atuação dos gestores em relação aos interesses da organização.

Deste contexto, pode-se entender que o gestor na procura de modelos, demonstrativos e uma série de relatórios gerenciais, também exerce um papel importante dentro da necessidade de criação de normas que possam cada vez mais diminuir o viés entre as normas tributárias e contábeis, o que pode ser comumente observado nos relatórios da administração constantes nas publicações das demonstrações financeiras, os quais revelam aos usuários, informações muitas vezes relevantes ao processo de evidenciação contábil.

Por isto, faz-se necessário estudar alternativas para criação de diretrizes contábeis, quer seja para registro, como requerido pelo IAS20/CPC07, ou para ajustar os demonstrativos financeiros para fins de gerenciais ou de divulgação.

Pode-se observar a continua necessidade de aprimoramento das informações financeiras, quer seja nos relatórios da administração quer seja nas notas explicativas às demonstrações contábeis que passaram ser aprimoradas com os requerimentos de evidenciação das normas internacionais de contabilidade.

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Para este trabalho, empregou-se uma pesquisa qualitativa, cujo método, segundo Godoy (1995) permite que o produto final deste processo seja um problema mais esclarecido, passível de investigação por meio de procedimentos mais sistematizados.

Do ponto de vista de sua finalidade, trata-se de um estudo exploratório que, segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 99): “realizam-se estudos exploratórios, normalmente quando o objetivo é examinar um tema ou problema de pesquisa pouco estudado, do qual se tem muitas dúvidas ou não foi abordado antes”.

Dentro deste contexto, a proposta desta pesquisa justifica-se pela necessidade de aprimorar estudos relacionados ao reconhecimento e evidência contábil dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica no Brasil, uma vez que as normas tributárias (Lei nº 11.196/05) e contábeis (CPC07 de 2008 revisado em 2010) serem recentes, portanto são fontes que podem gerar novas pesquisas.

Segundo Gil (1991), uma pesquisa exploratória visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses e uma análise documental, ela permite também ao pesquisador a utilização de registros e documentos oficiais sobre o tema de pesquisa, efetuando uma análise detalhada das informações relevantes apresentadas nos textos dispostos.

Do ponto de vista técnico aplicado, para este trabalho, utilizou-se de pesquisa bibliográfica para suportar o referencial teórico e para seleção dos dados uma pesquisa documental nas Demonstrações de Resultado (DRE) e notas explicativas das empresas selecionadas. Gil (1991) explica:

- a) Pesquisa Bibliográfica: quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet.
- b) Pesquisa Documental: quando elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico. (GIL, 1991)

Para complementar o conjunto de processos para obtenção dos propósitos desta pesquisa, aplicou-se a técnica de **análise de conteúdo** a qual, para Martins e Theóphilo (2009, p. 98), a análise de conteúdo normalmente acontece após ou em conjunto com uma pesquisa documental.

Para Bardin (2011), a análise de conteúdo, está organizada em três momentos que ocorrem na ordem cronológica e são eles:

<b>Etapas da análise de Conteúdo</b>	<b>Descrição</b>
Pré-análise	Consiste na escolha do tema e a organização propriamente dita, tem três objetivos: escolha dos documentos para análise, a formulação das hipóteses e a elaboração de materiais que dão sustentação à interpretação final
Análise do material	Consiste na administração sistemática das decisões tomadas na pré-fase e a constituição do corpus propriamente dito do trabalho
Tratamento dos resultados obtidos e interpretação	Pode-se utilizar de operações estatísticas e com os resultados obtidos, o pesquisador, para um maior rigor na obtenção dos resultados faz o confronto sistemático com o material. O tipo de inferência para interpretação que poderá levar a uma nova análise ou utilização dos resultados com fins teóricos ou pragmáticos.

**Quadro 4 - Etapas da Análise de Conteúdo**

Adaptado de Bardin, 2011.

A partir destas diretrizes metodológicas, a seção a seguir demonstra a organização e a técnica de análise de conteúdo utilizada para sistematizar e possibilitar atingir os objetivos desta pesquisa.

### 3.1 Organização da análise

A partir da técnica de análise de conteúdo e da pré-análise dos documentos da pesquisa, utilizou-se do relatório de utilização de incentivos fiscais do ano base 2008, divulgado em Março de 2010 pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT, 2010), para seleção das companhias de capital aberto objeto deste estudo.

Na seqüência supracitada, por meio do site da Comissão de Valores Mobiliários-CVM (<[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)>), foram extraídas as demonstrações contábeis das companhias de capital aberto e respectivas notas explicativas dos anos 2007 a 2009, período este das convergências às normas internacionais de contabilidade o objeto da análise dos resultados desta pesquisa.

No momento seguinte à coleta de dados supracitados, aplicou-se a técnica de análise de conteúdo, para o devido tratamento de dados que, conforme Bardin (2011, p.51), é considerada uma técnica que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema, conforme segue:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens. (BARDIN, 2011, P. 51).

Para a organização da análise, utilizou-se a metodologia de Bardin (2011) que explica que essa análise passa por uma série de etapas que consistem em tornar o processo sistemático organizado e claro ao leitor. O autor explica serem necessárias as seguintes etapas:

**A primeira etapa**, chamada por Bardin (2011, p. 126) de “**Leitura flutuante**” é descrita como a primeira atividade para estabelecer contato com os documentos com o objetivo de analisar e conhecer o texto, torná-lo mais claro e preciso, desta forma nesta etapa do trabalho foram realizadas as atividades a seguir:

Leitura de artigos, normas tributárias ligadas ao incentivo fiscal de inovação tecnológica, conceitos e histórico sobre pesquisa e desenvolvimento em inovação tecnológica, normas contábeis ligadas ao registro, reconhecimento e divulgação de Incentivos fiscais conceituados como subvenções governamentais.

**A segunda etapa** chamada por Bardin (2011, p. 126) de “**escolha dos documentos**”, consiste em se escolher uma amostra de documentos de acordo com o problema levantado. Foram realizadas as atividades a seguir:

- a) Pré-análise dos dados da pesquisa. Utilizou-se do relatório de utilização de incentivos fiscais do ano base 2008, divulgado em Março

de 2010 pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT, 2010), para seleção de companhias de capital aberto que efetuaram investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) de Inovação Tecnológica;

- b) Ainda na fase de pré-análise, na escolha dos documentos foi empreendida uma pesquisa documental dos dados financeiros disponíveis nos demonstrativos contábeis divulgados no site da CVM, especificamente, a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e Notas Explicativas das despesas operacionais e do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

**A terceira etapa**, conforme Bardin (2011, p. 128), trata-se da “**formulação das hipóteses e dos objetivos**”. Nesta etapa do trabalho foram realizadas as atividades a seguir:

Pré-teste através dos documentos levantados neste estudo para apurar a existência de assimetria entre as normas tributárias *versus* as normas contábeis levantadas na primeira etapa supracitada e elaboração dos objetivos. Nesta fase não se fez necessário a formulação de hipóteses.

**A quarta etapa**, conforme Bardin (2011, p. 130), é a “**referenciação dos índices e a elaboração de indicadores**”, que em função da questão e objetivos categorização dos dados e a frequência destes, conforme etapas demonstradas na seção 3.4 a seguir.

Elaborou-se 3 categorias de dados e quadros em planilhas de Excel para tabular a frequência de questões levantadas no período de análises dos documentos demonstrados na seção 4.1 a seguir.

**A quinta etapa**, ainda conforme Bardin (2011, p. 131), é a “**preparação do material formal ou edição**”. Nesta etapa do trabalho foram realizadas as atividades a seguir:

Nesta etapa do trabalho foram realizadas análises e segregação das empresas que divulgaram ou não dados referente ao objetivo da pesquisa no intuito de documentar os resultados esperados.

Assim para operacionalizar e possibilitar as etapas citadas aqui mencionadas, a seção a seguir deste trabalho detalha, de maneira sistemática a seleção das empresas desta pesquisa, ou seja, a População e Amostra.

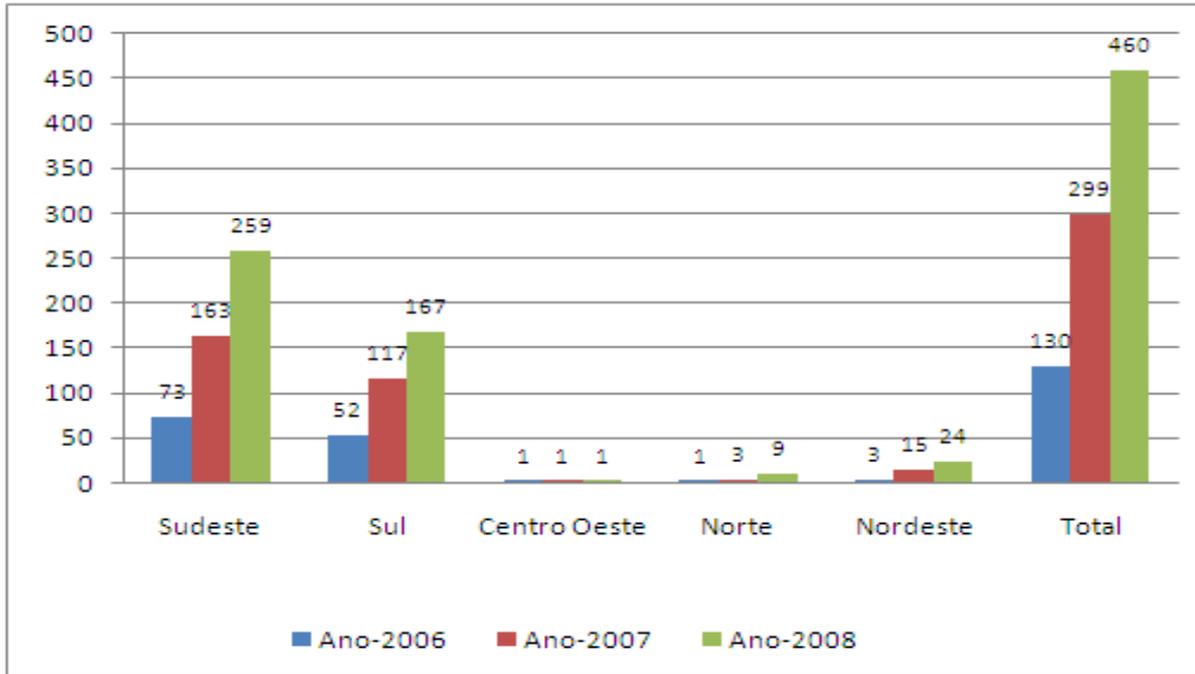
### 3.2 População e Amostra

Conforme Marconi e Lakatos (2008) dentro do contexto de uma amostragem não probabilística e por tipicidade, o pesquisador em determinados casos busca selecionar um subgrupo de população que, à luz das informações disponíveis, possa ser considerado como representativo, restringindo-se às situações em que possíveis erros não apresentam gravidade maior e que não foi possível uma análise probabilística.

Com base no relatório de utilização de incentivos fiscais do ano base 2008, divulgado em Março de 2010 pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT, 2010), foram selecionadas para este estudo, apenas as Companhias de Capital Aberto, por terem suas demonstrações contábeis disponíveis no site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e, para atingir os objetivos desta pesquisa, foram selecionadas as demonstrações contábeis dos anos de 2007 a 2009, período este, das convergências às normas internacionais de contabilidade.

A população pesquisada, tendo-se em vista o relatório de utilização de incentivos fiscais do ano base 2008, divulgado em Março de 2010 pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT, 2010), demonstrou 460 empresas que usufruíram do benefício dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica e desta população, constatou-se a existência de 54 empresas de Companhias de Capital aberto, no entanto, apenas 46 divulgaram suas demonstrações contábeis nos anos de 2007 a 2009 simultaneamente, demonstradas no gráfico 1 a seguir:

O relatório utilização de incentivos fiscais do MCT (MCT, 2010), no gráfico 1 demonstra as empresas que usufruíram do benefício dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica nos período de 2006 a 2009 e para amostra deste estudo se utilizou-se o ano de 2009, o qual apresenta as 460 empresas, objeto da seleção supracitada, conforme segue:



**Gráfico 1 – Número de empresas habilitadas no programa de Inovação Tecnológica por Região**  
 Fonte: adaptado pelo autor, a partir Do Relatório anual da utilização dos Incentivos fiscais – MCT, 2010

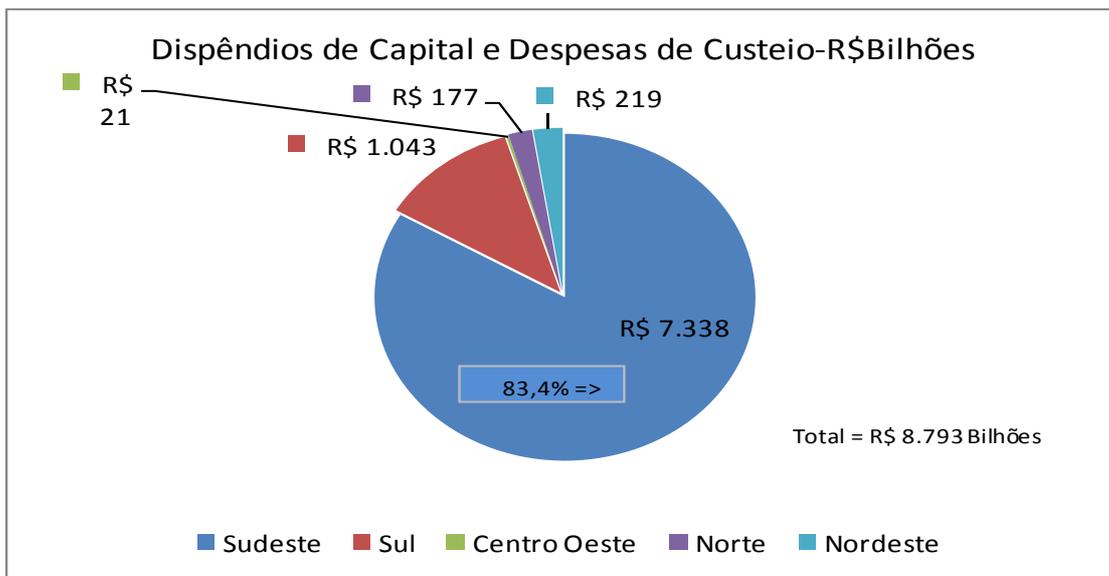
Para uma melhor visualização dos dados comparativos, apresentados no gráfico 1, apresenta-se por região a tabela 3, a seguir:

**Tabela 3 – Distribuição das empresas cadastradas por regiões.**

Regiões	Ano-2006	Ano-2007	Ano-2008
Sudeste	73	163	259
Sul	52	117	167
Centro Oeste	1	1	1
Norte	1	3	9
Nordeste	3	15	24
<b>Total</b>	<b>130</b>	<b>299</b>	<b>460</b>

Fonte: adaptado pelo autor, a partir Do Relatório anual da utilização dos Incentivos fiscais – MCT, 2010

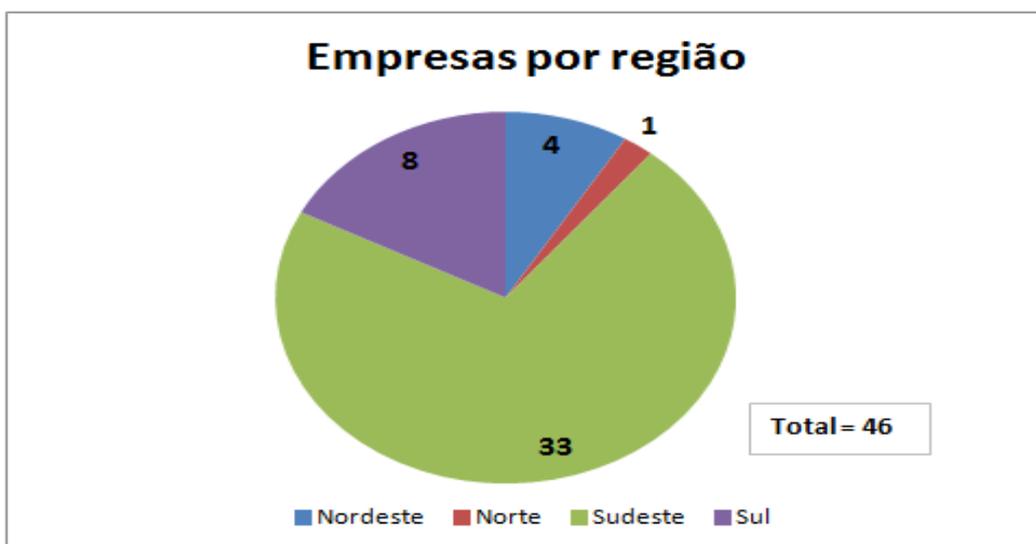
No gráfico 2 a seguir, também pode ser observado, a existência de concentração de empresas na região sudeste e que a relação dos dispêndios de capital em inovação tecnológica é a mais representativa nesta região, em que dos R\$8,79 bilhões, 83,4% foram os dispêndios realizados na região sudeste, conforme segue:



**Gráfico 2 – Dispêndios de Capital de Custeio**

Fonte: Relatório anual da utilização dos Incentivos fiscais - MCT (adaptado pelo autor)

Desta maneira, a amostra dos dados desta pesquisa poderia estar limitada à região sudeste do Brasil, no entanto devido ao pequeno número de companhias abertas que publicam seus dados contábeis, foi possível obter os dados de 46 companhias abertas em várias regiões, conforme Gráfico 3, apresentado a seguir:



**Gráfico 3 – Empresas selecionadas por região**

Fonte: Relatório anual da utilização dos Incentivos fiscais - MCT (adaptado pelo autor)

Desta forma, no quadro 5 a seguir, são apresentadas as empresas selecionadas neste estudo, conforme segue:

Nº	RAZÃO SOCIAL	CIDADE	UF
1	AÇOS VILLARES S/A.	SÃO PAULO	SP
2	AES SUL DISTRIBUIDORA GAUCHA DE ENERGIA S.A.	PORTO ALEGRE	RS
3	ARACRUZ CELULOSE S.A.	ARACRUZ	ES
4	BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S.A.	PORTO ALEGRE	RS
5	BANDEIRANTE ENERGIA S/A	SÃO PAULO	SP
6	BEMATECH S/A	SÃO JOSÉ DOS PINHAIS	PR
7	CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A.	BELO HORIZONTE	MG
8	CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A.	BELO HORIZONTE	MG
9	COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ S/A	CAMPINAS	SP
10	CONFAB INDUSTRIAL S/A	PINDAMONHANGABA	SP
11	CREMER S.A.	BLUMENAU	SC
12	DUKE ENERGY INTERNAC. GERAÇÃO PARANAPANEMA S/A	SÃO PAULO	SP
13	DURATEX S/A	SÃO PAULO	SP
14	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVIÇOS S/A	CAMPINAS	SP
15	ELETPAULO METROPOL. ELETRIC. DE S. P. S/A	SÃO PAULO	SP
16	EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A	SÃO JOSÉ DOS CAMPOS	SP
17	ENERGISA MINAS GERAIS - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	CATAGUASES	MG
18	ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	JOÃO PESSOA	PB
19	ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	ARACAJÚ	SE
20	ESPIRITO SANTO CENTRAIS ELETRICAS S.A.	VITÓRIA	ES
21	ETERNIT S/A	SÃO PAULO	SP
22	FLEURY S/A	SÃO PAULO	SP
23	FRAS-LE S/A.	CAXIAS DO SUL	RS
24	GRENDENE S.A.	SOBRAL	CE
25	ITAUTEC S/A - GRUPO ITAUTEC	SÃO PAULO	SP
26	J MACEDO S/A	FORTALEZA	CE
27	LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.	RIO DE JANEIRO	RJ
28	MAGNESITA REFRAATÓRIOS S.A.	CONTAGEM	MG
29	MAHLE METAL LEVE S/A	MOGI GUAÇU	SP
30	MARCOPOLO S/A.	CAIXIAS DO SUL	RS
31	METALFRIO SOLUTIONS S/A	SÃO PAULO	SP
32	MRS LOGISTICA S/A	RIO DE JANEIRO	RJ
33	NATURA COSMÉTICOS S/A	ITAPECERICA DA SERRA	SP
34	PETRÓLEO BRASILEIRO S.A	RIO DE JANEIRO	RJ
35	POSITIVO INFORMÁTICA S.A.	CURITIBA	PR
36	PPE FIOS ESMALTADOS S/A	CERQUILHO	SP
37	PST ELETRÔNICA S/A	MANAUS	AM
38	RIO GRANDE ENERGIA S.A.	CAXIAS DO SUL	RS
39	SÃO PAULO ALPARGATAS S/A	SÃO PAULO	SP
40	SOUZA CRUZ S.A	RIO DE JANEIRO	RJ
41	TELEMAR NORTE LESTE S.A.	RIO DE JANEIRO	RJ
42	TOTVS S/A	SÃO PAULO	SP
43	TUPY S/A	SÃO PAULO	SP
44	UNIVERSO ONLINE S/A	SÃO PAULO	SP
45	USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S.A. - USIMINAS	BELO HORIZONTE	MG
46	WHIRLPOOL S/A	SÃO PAULO	SP

**Quadro 5 – Companhias Abertas que investem em Inovação Tecnológica no Brasil.**

Fonte: adaptado pelo autor a partir de dados do MCT (MCT, 2010) e site da CVM.

As Companhias de capital fechado e outros tipos de sociedades, não fazem parte do escopo deste trabalho, pois não publicam as suas demonstrações contábeis, o que inviabiliza a pesquisa neste tipo de sociedade por falta de informações.

### **3.3 Delimitação e técnica de coleta dos dados**

Nesta seção, são descritas as etapas da pesquisa e os procedimentos realizados. A pesquisa passou pelas seguintes etapas:

- a) Análise documental do relatório de utilização de incentivos fiscais do ano base 2008, divulgado em Março de 2010 pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT, 2010), o qual apresentou 460 empresas que usufruíram o benefício dos Incentivos de Inovação Tecnológica em 2008;
- b) Nesta fase, das 460 empresas, constatou-se que no ano de 2008, que apenas 54 empresas divulgaram suas demonstrações contábeis ao mercado, no entanto, somente 46 divulgaram suas demonstrações contábeis;
- c) A análise de conteúdo, das notas explicativas das 46 empresas selecionadas, teve como objetivo as demonstrações contábeis dos anos de 2007 a 2009, período de convergências às normas internacionais de contabilidade. Os dados destas demonstrações contábeis foram extraídos por meio do site da CVM, um dos meios de publicação utilizado pelas companhias abertas no Brasil.

As limitações desta pesquisa se caracterizaram por poucas empresas usufruírem de incentivos fiscais de inovação tecnológica, que divulgam suas demonstrações contábeis ao mercado como já mencionado.

Na seção a seguir, com base nas empresas selecionadas, efetuou-se a análise documental das Demonstrações de Resultado (DRE) e das notas explicativas ligadas a esta, especificamente a do Imposto de Renda e Contribuição Social, com objetivo de observar o nível de evidenciação dos gastos com pesquisa e desenvolvimento em inovação tecnológica, possibilitando criar categorias de informações e a serem analisadas nesta pesquisa.

### 3.4 Categorização

Para Bardin (2011, p. 147) a categorização não é um procedimento obrigatório em uma análise de conteúdo, mas para que possamos fazer a análise, precisamos organizar o processo de categorização que significa classificar os elementos em um conjunto por diferenciação e em seguida, por gênero (analogia) com critérios previamente definidos.

Nessa pesquisa procurou-se categorizar as informações das empresas selecionadas e informadas na seção anterior, isso foi efetuado por meio da técnica de análise documental das Demonstrações de Resultado (DRE) e das notas explicativas ligadas a esta, especificamente as notas explicativas das despesas operacionais e do Imposto de Renda e Contribuição Social, uma análise do nível de evidenciação dos gastos com pesquisa e desenvolvimento em inovação tecnológica.

Na seqüência, por meio da técnica de análise de conteúdo procurou-se identificar textos chave nos documentos selecionados, conforme segue:

- a) Gastos com pesquisa e desenvolvimento;
- b) Incentivos com pesquisa e desenvolvimento;
- c) Incentivos fiscais da Lei nº 11.196;
- d) Incentivos fiscais de P&D;
- e) Lei nº 11.196;
- f) Lei nº do Bem;
- g) Inovação tecnológica;
- h) Subvenção Fiscal;
- i) Subvenção Governamental.

A análise documental detalhada das Demonstrações do Resultado do Exercício (DREs) e Notas Explicativas ligadas a estas, aplicando-se a procura detalhada aos textos chave supracitados, possibilitou apurar o nível de evidenciação dos incentivos fiscais de inovação tecnológica, desta forma, foi possível a criação de categorias de informações a serem analisadas nesta categoria. O quadro 6 a seguir,

representa as 46 empresas selecionadas nesta pesquisa e foi o instrumento utilizado para tabular o nível de evidência, conforme apresentado a seguir:

Nº	Razão Social	Categoria (a)			Categoria (b)			Categoria (c)		
		2007	2008	2009	2007	2008	2009	2007	2008	2009
1	AÇOS VILLARES S/A.									
2	AES SUL DISTRIBUIDORA GAUCHA DE ENERGIA S.A.									
3	ARACRUZ CELULOSE S.A.									
4	BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S.A.									
5	BANDEIRANTE ENERGIA S/A									
6	BEMATECH S/A									
										
										
										
										
										
41	TELEMAR NORTE LESTE S.A.									
42	TOTVS S/A									
43	TUPY S/A									
44	UNIVERSO ONLINE S/A									
45	USINAS SIDER. DE MINAS GERAIS S.A. - USIMINAS									
46	WHIRLPOOL S/A									

**Categoria (a) - Apresentação na DRE**

(a)	A subvenção é apresentada como crédito na demonstração do resultado sob um título "Outras Receitas", ou alternativamente, como dedução da despesa, relacionada? (CPC 07 item 29 e 43-a).
-----	--

**Categoria (b) - Divulgação da natureza e montantes**

(b)	A natureza e os montantes reconhecidos das subvenções governamentais de que a entidade tenha diretamente se beneficiado, são divulgados? (CPC 07 item 43-b)
-----	---

**Categoria (c) - Evidenciação em nota explicativa da conciliação do IR/CSSL**

(c)	Na apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é evidenciado o incentivo fiscal de inovação tecnológica (Lei 11.196/05)?
-----	--

**Análise de conteúdo - textos chaves (\*)**

- a) Gastos com pesquisa e desenvolvimento
- b) Incentivos com pesquisa e desenvolvimento
- c) Incentivos fiscais da Lei 11.196
- d) Incentivos Fiscais de P&D
- e) Lei 11.196
- f) Lei do Bem
- g) Inovação tecnológica
- h) Subvenção Fiscal
- i) Subvenção Governamental

(\*) aplicados nas DRE's e notas explicativas das 46 empresas selecionadas

**Quadro 6 – tabulação do nível de evidência nas DREs e notas explicativas**

Fonte: Elaborado pelo autor

No capítulo seguinte, encontram-se o funcionamento e as análises utilizadas para apurar os resultados desta pesquisa.

## 4. ESTUDOS E PROPOSIÇÕES

Neste capítulo apresenta-se a análise dos dados desta pesquisa, por meio da categorização dos documentos analisados e aplicação da técnica de pesquisa “análise documental e de conteúdo”.

Neste capítulo, também são apresentados os exemplos de demonstrativos contábeis visto como contribuição pela assimetria empiricamente apurada no processo de evidenciação contábil, objeto principal desta pesquisa.

### 4.1 Análise dos resultados da pesquisa

Para apurar os resultados, se fez necessário a aplicação da técnica de análise de conteúdo apresentada na seção 3 deste estudo, desta forma, para analisar as 46 empresas selecionadas, utilizou-se o quadro 6 apresentado no capítulo anterior e para se atingir os objetivos desta pesquisa, foram elaboradas as questões com base no referencial teórico apresentado no capítulo 2. A metodologia e técnicas de pesquisa apresentadas no capítulo foram utilizadas para exemplificar o quadro 6, conforme segue:

- I. A primeira e segunda coluna demonstram as empresas selecionadas nesta pesquisa.
- II. Os próximos blocos de colunas, demonstram os anos em que efetuou-se a pesquisa nas DREs e notas explicativas para empresas selecionadas, a partir das quais foram elaboradas as seguintes questões:
  - a) A subvenção é apresentada como crédito na demonstração do resultado sob um título "Outras Receitas", ou alternativamente, como dedução da despesa, relacionada?(CPC07 item 29 e 43-a).
  - b) A natureza e os montantes reconhecidos das subvenções governamentais de que a entidade tenha diretamente se beneficiado, são divulgados? (CPC07 item 43-b).
  - c) Na apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é evidenciado o incentivo fiscal de inovação tecnológica? (Lei nº 11.196/2005).

Com base nos resultados a serem apurados no quadro 6, tendo-se em vista a justificativa e as contribuições desta pesquisa, a seção a seguir demonstra a análise documental e de conteúdo dos dados das empresas selecionada para as quais apurou-se as questões “a”, “b” e “c” supracitadas, as quais passam a ser as categorias para as análises apresentadas nas seções 4.1.1 a 4.1.5 desta pesquisa.

#### **4.1.1 Análise e categorização dos dados apresentados**

Com base nos resultados apurados apresenta-se a seguir quadros com os dados categorizados para conclusão das questões “a”, “b” e “c” apresentadas na seção 4.1 e classificadas como categorias “a”, “b” e “c”, respectivamente, para as quais apresentam-se os comentários sobre o resultado apurado em relação às empresas selecionadas nesta pesquisa.

#### **4.1.2 Análise dos dados da categoria “a”**

Por meio de análise dos dados divulgados nas demonstrações contábeis dos anos de 2007, 2008 e 2009 para as empresas selecionadas, buscaram-se evidências para seguinte questão:

“A subvenção é apresentada como crédito na demonstração do resultado sob um título “Outras Receitas”, ou alternativamente, como dedução da despesa, relacionada? (CPC07 item 29 e 43-a)”

Para apurar o resultado da questão apresentada nesta seção elaborou-se o quadro 7 a seguir:

Nº	RZ SOCIAL	CIDADE	UF	Observações	(a) Apresentação na DRE		
					2007	2008	2009
1	AÇOS VILLARES S/A.	SÃO PAULO	SP	(1)	não	não	não
2	AES SUL DISTRIBUIDORA GAUCHA DE ENERGIA S.A.	PORTO ALEGRE	RS		não	não	não
3	ARACRUZ CELULOSE S.A.	ARACRUZ	ES		não	não	n/p
4	BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S.A.	PORTO ALEGRE	RS		não	não	não
5	BANDEIRANTE ENERGIA S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não
6	BEMATECH S/A	SÃO JOSÉ DOS PINHAIS	PR		não	não	não
7	CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A.	BELO HORIZONTE	MG		não	não	não
8	CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A.	BELO HORIZONTE	MG		não	não	não
9	COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ S/A	CAMPINAS	SP		não	não	não
10	CONFAB INDUSTRIAL S/A	PINDAMONHANGABA	SP		não	não	não
11	CREMER S.A.	BLUMENAU	SC		não	não	não
12	DUKE ENERGY INTERNAC. GERAÇÃO PARANAPANEMA S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não
13	DURATEX S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não
14	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVIÇOS S/A	CAMPINAS	SP		não	não	não
15	ELETROPAULO METROPOL. ELETRIC. DE S. P. S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não
16	EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A	SÃO JOSÉ DOS CAMPOS	SP	(2)	não	não	não
17	ENERGISA MINAS GERAIS - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	CATAGUASES	MG		não	não	não
18	ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	JOÃO PESSOA	PB	(3)	não	não	não
19	ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	ARACAJÚ	SE		não	não	não
20	ESPIRITO SANTO CENTRAIS ELETRICAS S.A.	VITÓRIA	ES		não	não	não
21	ETERNIT S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não
22	FLEURY S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não
23	FRAS-LE S/A.	CAXIAS DO SUL	RS		não	não	não
24	GRENDENE S.A.	SOBRAL	CE		não	não	não
25	ITAUTEC S/A - GRUPO ITAUTEC	SÃO PAULO	SP		não	não	não
26	J MACEDO S/A	FORTALEZA	CE	(4)	não	não	não
27	LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.	RIO DE JANEIRO	RJ		não	não	não
28	MAGNESITA REFRATÁRIOS S.A.	CONTAGEM	MG		não	não	não
29	MAHLE METAL LEVE S/A	MOGI GUAÇU	SP		não	não	não
30	MARCOPOLO S/A.	CAIXIAS DO SUL	RS		não	não	não
31	METALFRIO SOLUTIONS S/A	SÃO PAULO	SP	(1)	não	não	não
32	MRS LOGISTICA S/A	RIO DE JANEIRO	RJ		não	não	não
33	NATURA COSMÉTICOS S/A	ITAPECERICA DA SERRA	SP	(1)	não	não	não
34	PETRÓLEO BRASILEIRO S.A	RIO DE JANEIRO	RJ	(5)	não	não	não
35	POSITIVO INFORMÁTICA S.A.	CURITIBA	PR	(6)	não	não	não
36	PPE FIOS ESMALTADOS S/A	CERQUILHO	SP		não	não	não
37	PST ELETRÔNICA S/A	MANAUS	AM	(7)	não	não	não
38	RIO GRANDE ENERGIA S.A.	CAXIAS DO SUL	RS		não	não	não
39	SÃO PAULO ALPARGATAS S/A	SÃO PAULO	SP	(1)	não	não	não
40	SOUZA CRUZ S.A	RIO DE JANEIRO	RJ	(8)	não	não	não
41	TELEMAR NORTE LESTE S.A.	RIO DE JANEIRO	RJ		não	não	não
42	TOTVS S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não
43	TUPY S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não
44	UNIVERSO ONLINE S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não
45	USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S.A. - USIMINAS	BELO HORIZONTE	MG		não	não	não
46	WHIRLPOOL S/A	SÃO PAULO	SP		não	não	não

## LEGENDAS:

n/p = Não publicou demonstrações contábeis neste ano.

## Categoria (a) - Apresentação na DRE

(a) A subvenção é apresentada como crédito na demonstração do resultado sob um título "Outras Receitas", ou alternativamente, como dedução da despesa, relacionada? (CPC 07 item 29 e 43-a).

## Quadro 7 – Análise da apresentação de subvenções na DRE

Fonte: Elaborado pelo autor

Durante a análise documental das Demonstrações de Resultado (DRE) e notas explicativas, bem como a procura detalhada das palavras-chave apresentados na técnica de categorização, foi observado que nenhuma empresa tratou os Incentivos Fiscais de inovação tecnológica como redutor dos dispêndios de P&D, muito menos, foram tratados como outras receitas operacionais.

#### **4.1.2.1 Outros tipos de subvenções de redução de impostos**

Não obstante a análise documental e de conteúdo estar direcionada para os Incentivos fiscais de Inovação foi possível observar durante a análise documental, que parte das empresas listadas no quadro 7, receberam outros tipos de subvenções de redução de impostos. No quadro 7, na coluna observação, foi possível efetuar a seguinte análise:

##### **Observação nº 1 (para empresas de nº 1-Aços Villares, 31-Metalfrío, 33-Natura e 39-SP Alpargatas):**

Constatou-se que existem subvenções recebidas de redução de impostos, não relacionados à inovação tecnológica (lei 11.196/2005). As mesmas são registradas como outras receitas operacionais, conforme CPC07 item 29 e de acordo com a lei 11.941/2009 e são deliberadas como reservas de Incentivos fiscais.

##### **Observação nº 2 (empresa nº 16-Embraer):**

Constatou-se o reconhecimento de subvenções para investimentos, recebidas da FINEP – Financiadora de Estudos e Projetos, para desenvolvimento conjunto de projetos de inovação tecnológica, respaldados pela Lei 10.973/04, que trata dos incentivos à pesquisa e desenvolvimento tecnológico. Estes valores são reconhecidos no resultado à medida em que os recursos são aplicados e as cláusulas contratuais são cumpridas.

##### **Observação nº 3 (empresa nº 18-Energisa Paraíba):**

Constatou-se o reconhecimento de Incentivos Fiscais às Empresas Instaladas na Área da SUDENE (art. 551 do Decreto Lei 3.000/1999) como redutor da despesa de imposto de renda.

**Observação nº 4 (empresa nº 26-Macedo):**

Constatou-se que a companhia é beneficiária de incentivos fiscais concedido pelos Governos dos Estados do Ceará e Bahia nas modalidades PROVIN e DESENVOLVE. Os recursos oriundos desses benefícios são reconhecidos mensalmente, como redutores das deduções de vendas, na data de sua apuração.

**Observação nº 5 (empresa nº 34-Petrobras):**

Constatou-se o reconhecimento de subvenções a título de reinvestimentos na mesma proporção da depreciação do bem, SUDENE e AFRMM (Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante), sendo que os valores apropriados no resultado, foram posteriormente destinados à Reserva de Incentivos Fiscais no Patrimônio Líquido.

**Observação nº 6 (empresa nº 35-Positivo Informática):**

Constatou-se que a companhia goza de benefícios fiscais correspondentes à utilização do ICMS decorrentes da venda de produtos industrializados e outras subvenções. Os critérios de reconhecimento conforme notas explicativas da empresa são demonstrados a seguir:

- a. Como receita do exercício corrente, a parcela em que as obrigações de investimentos relacionadas ao Benefício foram plenamente atendidas;
- b. Mantido no passivo, sob a rubrica Receita Diferida, a parcela cuja obrigação de investimento ainda não foi plenamente atendida. Esta parcela será reconhecida como receita ao longo do período da vida útil deste bem, na proporção de sua amortização.
- c. Como receita do exercício corrente, a parcela em que não há obrigação direta de investimento;
- d. A parcela decorrente da revenda de produtos, por ser uma subvenção para custeio, é computada ao resultado do exercício.
- e. Tanto a subvenção para custeio quanto a subvenção para investimento são computadas no resultado como receita na conta de “Deduções de venda – Impostos e Contribuições.

**Observação nº 7 (empresa nº 37-PST Eletrônica):**

Constatou-se que o benefício fiscal de ICMS é reconhecido no resultado do exercício a crédito dos impostos sobre a receita bruta. Conforme notas explicativas da empresa, os exercícios findos em 31 de dezembro de 2009, 2008 e 2007 esses benefícios totalizaram R\$ 20.702, R\$24.613 e R\$21.372 respectivamente.

**Observação nº 8 (empresa nº 40-Souza Cruz):**

Constatou-se que apesar de não estar divulgado os incentivos de Inovação tecnológica na DRE, a empresa mantém o programa estadual de incentivos fiscais do ICMS - Fundo Operação Empresa (FUNDOPEM) do Estado do Rio Grande do Sul e registrou em outras receitas operacionais os montantes de R\$ 46.066 e R\$ 45.014 em 2009 e 2008 respectivamente.

**4.1.2.2 Conclusão sobre outros tipos de subvenções de redução de impostos**

Com base na análise efetuada, pode-se concluir que apesar das diretrizes do CPC07 itens 29 e 43a, ainda falta norma contábil e norma tributária que normatize o registro dos incentivos fiscais de inovação tecnológicas na DRE como redutor de despesas ou outras receitas, o que reforça a problemática apresentada neste estudo.

**4.1.3 Análise dos dados da categoria “b”**

Por meio de análise dos dados divulgados nas demonstrações contábeis dos anos de 2007, 2008 e 2009 para as empresas selecionadas, buscaram-se evidências para a seguinte questão:

“A natureza e os montantes reconhecidos das subvenções governamentais de que a entidade tenha diretamente se beneficiado, são divulgados?  
(CPC07 item 43-b)”

A fim de apurar o resultado para a questão apresentada nesta seção elaborou-se o quadro 8 a seguir:

Nº	RZ SOCIAL	CIDADE	UF	(b) Natureza /montante		
				2007	2008	2009
1	AÇOS VILLARES S/A.	SÃO PAULO	SP	não	não	não
2	AES SUL DISTRIBUIDORA GAUCHA DE ENERGIA S.A.	PORTO ALEGRE	RS	não	não	não
3	ARACRUZ CELULOSE S.A.	ARACRUZ	ES	não	não	n/p
4	BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S.A.	PORTO ALEGRE	RS	não	não	não
5	BANDEIRANTE ENERGIA S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
6	BEMATECH S/A	SÃO JOSÉ DOS PINHAIS	PR	sim	sim	sim
7	CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A.	BELO HORIZONTE	MG	não	sim	sim
8	CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A.	BELO HORIZONTE	MG	não	não	não
9	COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ S/A	CAMPINAS	SP	não	não	não
10	CONFAB INDUSTRIAL S/A	PINDAMONHANGABA	SP	não	não	não
11	CREMER S.A.	BLUMENAU	SC	não	não	não
12	DUKE ENERGY INTERNAC. GERAÇÃO PARANAPANEMA S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
13	DURATEX S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
14	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVIÇOS S/A	CAMPINAS	SP	não	não	não
15	ELETROPAULO METROPOL. ELETRIC. DE S. P. S/A	SÃO PAULO	SP	sim	sim	sim
16	EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A	SÃO JOSÉ DOS CAMPOS	SP	sim	sim	sim
17	ENERGISA MINAS GERAIS - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	CATAGUASES	MG	não	não	não
18	ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	JOÃO PESSOA	PB	sim	sim	sim
19	ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	ARACAJÚ	SE	não	não	não
20	ESPIRITO SANTO CENTRAIS ELETRICAS S.A.	VITÓRIA	ES	não	não	não
21	ETERNIT S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
22	FLEURY S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
23	FRAS-LE S/A.	CAXIAS DO SUL	RS	não	não	não
24	GRENDENE S.A.	SOBRAL	CE	não	não	não
25	ITAUTEC S/A - GRUPO ITAUTEC	SÃO PAULO	SP	não	não	não
26	J MACEDO S/A	FORTALEZA	CE	sim	sim	sim
27	LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.	RIO DE JANEIRO	RJ	não	não	não
28	MAGNESITA REFRAATÓRIOS S.A.	CONTAGEM	MG	não	não	não
29	MAHLE METAL LEVE S/A	MOGI GUAÇU	SP	não	não	não
30	MARCOPOLO S/A.	CAIXIAS DO SUL	RS	não	não	não
31	METALFRIO SOLUTIONS S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
32	MRS LOGISTICA S/A	RIO DE JANEIRO	RJ	não	não	não
33	NATURA COSMÉTICOS S/A	ITAPECERICA DA SERRA	SP	sim	sim	sim
34	PETRÓLEO BRASILEIRO S.A	RIO DE JANEIRO	RJ	sim	sim	sim
35	POSITIVO INFORMÁTICA S.A.	CURITIBA	PR	sim	sim	sim
36	PPE FIOS ESMALTADOS S/A	CERQUILHO	SP	não	não	não
37	PST ELETRÔNICA S/A	MANAUS	AM	sim	sim	sim
38	RIO GRANDE ENERGIA S.A.	CAXIAS DO SUL	RS	não	não	não
39	SÃO PAULO ALPARGATAS S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
40	SOUZA CRUZ S.A	RIO DE JANEIRO	RJ	não	sim	sim
41	TELEMAR NORTE LESTE S.A.	RIO DE JANEIRO	RJ	não	não	não
42	TOTVS S/A	SÃO PAULO	SP	sim	sim	sim
43	TUPY S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
44	UNIVERSO ONLINE S/A	SÃO PAULO	SP	sim	sim	sim
45	USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S.A. - USIMINAS	BELO HORIZONTE	MG	não	não	não
46	WHIRLPOOL S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não

## LEGENDAS:

n/p = Não publicou demonstrações contábeis neste ano.

Categoria (b) - Divulgação da natureza e montantes

(b)

A natureza e os montantes reconhecidos das subvenções governamentais de que a entidade tenha diretamente se beneficiado, são divulgados? (CPC 07 item 43-b)

**Quadro 8 – Análise da divulgação da natureza(s) de subvenções**

Fonte: Elaborado pelo autor

Durante a análise documental das notas explicativas ligadas à Demonstrações de Resultado (DRE) e, bem como a procura detalhada das palavras-chave apresentados na técnica de categorização, foi observado que em cada ano apenas 5 das empresas selecionadas, divulgaram as naturezas e os montantes das subvenções tomadas como Incentivo fiscal de inovação tecnológica.

Observou-se que as naturezas estão ligadas aos tipos de gastos ou investimentos efetuados em pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Observou-se também que as empresa de números 3,12, 24, 32 e 40, apenas divulgaram os incentivos de inovação tecnológica na notas explicativa de imposto de renda, porém não divulgaram as naturezas dos gastos, também não foram identificadas razões para não divulgação nestes anos.

#### **4.1.4 Análise dos dados da categoria “c”**

Por meio de análise dos dados divulgados nas demonstrações contábeis dos anos de 2007, 2008 e 2009 para as empresas selecionadas, buscaram-se evidências para seguinte questão:

“Na apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é evidenciado o incentivo fiscal de inovação tecnológica? (Lei nº 11.196/05)”

A fim de formular a conclusão para a questão da categoria apresentada nesta seção elaborou-se o quadro 9 a seguir:

Nº	RZ SOCIAL	CIDADE	UF	( c ) Apuração Do IR/CSSL		
				2007	2008	2009
1	AÇOS VILLARES S/A.	SÃO PAULO	SP	não	não	não
2	AES SUL DISTRIBUIDORA GAUCHA DE ENERGIA S.A.	PORTO ALEGRE	RS	não	não	não
3	ARACRUZ CELULOSE S.A.	ARACRUZ	ES	sim	sim	n/p
4	BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S.A.	PORTO ALEGRE	RS	não	não	não
5	BANDEIRANTE ENERGIA S/A	SÃO PAULO	SP	não	sim	não
6	BEMATECH S/A	SÃO JOSÉ DOS PINHAIS	PR	sim	sim	sim
7	CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A.	BELO HORIZONTE	MG	não	sim	sim
8	CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A.	BELO HORIZONTE	MG	não	não	não
9	COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ S/A	CAMPINAS	SP	não	não	não
10	CONFAB INDUSTRIAL S/A	PINDAMONHANGABA	SP	não	não	não
11	CREMER S.A.	BLUMENAU	SC	não	não	não
12	DUKE ENERGY INTERNAC. GERAÇÃO PARANAPANEMA S/A	SÃO PAULO	SP	sim	sim	sim
13	DURATEX S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
14	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVIÇOS S/A	CAMPINAS	SP	não	não	não
15	ELETROPAULO METROPOL. ELETRIC. DE S. P. S/A	SÃO PAULO	SP	sim	sim	sim
16	EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A	SÃO JOSÉ DOS CAMPOS	SP	sim	sim	sim
17	ENERGISA MINAS GERAIS - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	CATAGUASES	MG	não	não	não
18	ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	JOÃO PESSOA	PB	não	não	não
19	ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	ARACAJÚ	SE	não	não	não
20	ESPIRITO SANTO CENTRAIS ELETRICAS S.A.	VITÓRIA	ES	não	não	não
21	ETERNIT S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
22	FLEURY S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
23	FRAS-LE S/A.	CAXIAS DO SUL	RS	não	não	não
24	GRENDENE S.A.	SOBRAL	CE	sim	sim	sim
25	ITAUTEC S/A - GRUPO ITAUTEC	SÃO PAULO	SP	não	não	não
26	J MACEDO S/A	FORTALEZA	CE	não	não	não
27	LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.	RIO DE JANEIRO	RJ	não	não	não
28	MAGNESITA REFRAATÓRIOS S.A.	CONTAGEM	MG	não	não	não
29	MAHLE METAL LEVE S/A	MOGI GUAÇU	SP	não	não	não
30	MARCOPOLO S/A.	CAIXIAS DO SUL	RS	não	não	não
31	METALFRIIO SOLUTIONS S/A	SÃO PAULO	SP	não	sim	não
32	MRS LOGISTICA S/A	RIO DE JANEIRO	RJ	sim	sim	sim
33	NATURA COSMÉTICOS S/A	ITAPECERICA DA SERRA	SP	sim	sim	sim
34	PETRÓLEO BRASILEIRO S.A	RIO DE JANEIRO	RJ	não	não	não
35	POSITIVO INFORMÁTICA S.A.	CURITIBA	PR	sim	sim	sim
36	PPE FIOS ESMALTADOS S/A	CERQUILHO	SP	não	não	não
37	PST ELETRÔNICA S/A	MANAUS	AM	não	sim	sim
38	RIO GRANDE ENERGIA S.A.	CAXIAS DO SUL	RS	não	não	não
39	SÃO PAULO ALPARGATAS S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
40	SOUZA CRUZ S.A	RIO DE JANEIRO	RJ	sim	sim	sim
41	TELEMAR NORTE LESTE S.A.	RIO DE JANEIRO	RJ	não	não	não
42	TOTVS S/A	SÃO PAULO	SP	sim	sim	sim
43	TUPY S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não
44	UNIVERSO ONLINE S/A	SÃO PAULO	SP	sim	sim	sim
45	USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S.A. - USIMINAS	BELO HORIZONTE	MG	não	não	não
46	WHIRLPOOL S/A	SÃO PAULO	SP	não	não	não

**LEGENDAS:**

n/p = Não publicou demonstrações contábeis neste ano.

Categoria (c) - Evidenciação em nota explicativa da conciliação do IR/CSSL

(c)	Na apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é evidenciado o incentivo fiscal de inovação tecnológica (Lei 11.196/05)?
-----	--

**Quadro 9 – Análise da evidenciação do incentivo fiscal de inovação tecnológica na reconciliação do IR/CSSL.**

Fonte: Elaborado pelo autor

Durante a análise documental das Demonstrações de Resultado (DRE) e notas explicativas, bem como a procura detalhada das palavras-chave apresentadas na técnica de categorização, foi observado que em cada ano apenas 12 das empresas no ano de 2007, 16 empresas no ano de 2008 e 13 empresas no ano de 2009 respectivamente divulgaram os montantes do Incentivo fiscal de inovação tecnológica na nota explicativa do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, por ser perante as atuais normas contábeis o demonstrativo requerido para este tipo de evidenciação.

#### **4.1.5 Conclusão da análise dos dados das categorias “a”, “b” e “c”**

Com base no referencial teórico apresentado foi possível constatar a existência de assimetria na divulgação dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica.

Por meio das análises apresentadas nas seções 4.1.1 a 4.1.4, observou-se que parte das empresas analisadas ainda é influenciada pelas normas tributárias, e parte destas, atendem aos requerimentos de divulgação requeridos pelas atuais normas contábeis, neste estudo, especificamente o CPC07-Subvenções e assistência governamental (CPC, 2008).

Diante da constatação empírica dos dados analisados, apurou-se que a aderência às normas internacionais de contabilidade, ou seja, o seguimento das normas atuais adotadas no Brasil, a partir da publicação da Lei nº 11.638 (BRASIL, 2007) e pronunciamentos do CPC, vem sendo gradualmente atendido pelas empresas selecionadas neste estudo, o que reforça a necessidade contínua de aprimoramento dos requerimentos de divulgação padrão requeridos pelas normas internacionais de contabilidade, assunto este, a ser observado pelas empresas, bem como pelas companhias de auditoria que efetuam revisão das demonstrações contábeis.

#### 4.2. Proposta de evidenciação nas demonstrações contábeis

Com base no que foi apresentado na seção 4.1, constatou-se a existência de assimetria entre as regras tributárias que tratam da Subvenção Governamental como **Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica** e também como uma dedução da despesa de imposto de renda (*tax allowance*), ao invés de crédito de impostos (*tax credit*).

O referencial teórico apresentado, nesta pesquisa, demonstra que com a publicação da Lei nº 11.941 (BRASIL, 2009), que dentre outras regras, instituiu-se o “RTT - Regime Tributário de Transição”, cria-se a chamada “neutralidade fiscal”, com o objetivo de eliminar os efeitos da aplicação das regras contábeis decorrentes da aplicação dos padrões internacionais de contabilidade.

Desta forma, pode-se identificar que a intenção do legislador foi a de compatibilizar a apuração dos registros fiscais em relação aos contábeis, neste contexto, reforça a necessidade de propostas de demonstrativos contábeis, quer sejam para fins de evidenciação ou quer sejam para fins gerenciais nas empresas.

Diante do apurado e com base no arcabouço teórico apresentado nesta pesquisa, entende-se necessário estudar alternativas para criação de demonstrativos contábeis, quer seja para demonstrar o registro dos incentivos fiscais de inovação tecnológica, como requerido pelo IAS20/CPC07, quer seja para aprimorar a divulgação destes demonstrativos para fins de gerenciamento ou como divulgação complementar em notas explicativas, parecer da Administração, relatórios auxiliares, entre outros documentos utilizados pelos diversos usuários das informações contábeis.

Com base neste contexto, a seguir serão apresentados dois conhecidos demonstrativos financeiros, publicados nas Demonstrações contábeis, a DRE e também nas notas explicativas à DRE. Na seção a seguir, será demonstrado o impacto na informação decorrente da aplicação deste estudo.

Faz-se necessário esclarecer que os exemplos apresentados nas seções 4.2.1 e 4.2.2 foram previstos por meio de reuniões com consultorias especializadas na qualificação de projetos de inovação tecnológica ligados ao incentivo fiscal da Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005), os quais, para fins gerenciais, grandes corporações do setor automotivo, efetuam ajustes gerenciais em seus demonstrativos financeiros para mensurar e divulgar o benefício gerado por estes incentivos fiscais, o que faz sentido para que as empresas gerenciem seus investimentos e resultados ligados à pesquisa e desenvolvimento (P&D) em inovação tecnológica.

#### **4.2.1 Exemplo proposto para Demonstração de Resultado do Exercício- DRE**

Através do quadro 5 apresentado nesta pesquisa, para atender aos objetivos propostos neste estudo, efetuou-se uma seleção não probabilística de uma empresa e foi selecionado as Demonstrações Contábeis da NATURA COSMÉTICOS S/A para os anos de 2008 e 2009, por ter sido a empresa que mais dados divulgou a respeito do objeto deste estudo, assim foram efetuados os seguintes passos:

A partir a Demonstração do Resultado (DRE) e da Nota explicativa Nº 9.b chamada: “Reconciliação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido”, elaborou-se uma tabela recompondo a base de cálculo dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica (instituído pela Lei nº 11.196 de 2005), conforme segue:

- a) Valor o incentivo de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido informado pela empresa = **A**
- b) Alíquota usualmente e comumente apresentada na reconciliação em questão = **B**
- c) Percentual de dedução do incentivo fiscal de inovação tecnológica informado pela empresa = **C**
- d) Base de cálculo do imposto deduzido na reconciliação apresentada pela empresa = **D**
- e) Fórmula para apuração da base de calculo do incentivo fiscal de inovação tecnológica = **D = (A ÷ B ÷ C)**

- f) Resultado gerado pelos esforços gerados pelos dispêndios com inovação tecnológica =  $(D \div A) = 20,4\%$ . O que demonstra que cada R\$1,00 que a empresa gasta em inovação tecnológica, 20,4% é o benefício “CAIXA” recuperado. Nota: no caso da dedução for 60% conforme item “c” supracitado.

Com base no item anterior, se demonstrará que a aplicação deste estudo não vai gerar **impacto algum no lucro líquido** da empresa selecionada.

Com base nos passos demonstrados, a seguir apresenta-se as tabelas 4 e 5, contendo a Demonstração de Resultado (DRE) e Reconciliação do Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido da empresa selecionada:

**Tabela 4- Demonstração do Resultado de Exercício - DRE**

Demonstrações do Resultado - (em milhares de Reais)		
Para os Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2008 e 2008.	2009	2008
<b>Receita Líquida</b>	<b>4.242.057</b>	<b>3.576.201</b>
Custo dos produtos Vendidos	(1.294.585)	(1.113.237)
<b>Resultado Bruto</b>	<b>2.947.492</b>	<b>2.462.964</b>
<b>(Despesas)/Receitas Operacionais</b>		
Com Vendas	(1.496.125)	(1.259.333)
Gerais e Administrativas	(450.868)	391.070
Participação dos colaboradores no resultado	(55.784)	(56.927)
Remuneração dos administradores	(14.063)	(14.063)
Outras receitas (despesas) Operacionais	(14.624)	(14.624)
<b>Resultado Operacional antes dos efeitos financeiros</b>	<b>916.028</b>	<b>1.509.087</b>
Receita Financeiras	84.176	84.176
Despesas Financeiras	(126.050)	(126.050)
<b>Resultado antes do imposto de renda e da Contr. Social</b>	<b>874.154</b>	<b>1.467.213</b>
Imposto de renda e da Contr. Social - correntes	(224.457)	(224.457)
Imposto de renda e da Contr. Social - diferidos	34.227	34.227
<b>Lucro líquido do Exercício</b>	<b>683.924</b>	<b>1.276.983</b>

Fonte: Natura Cosméticos S/A. – Adaptado pelo autor a partir das demonstrações financeiras originais, obtida da amostra da seleção efetuada (quadro 5).

A adaptação da DRE foi apenas a exclusão da coluna controladora, optando-se pela coluna dos resultados consolidados, para fins da apresentação das tabelas nesta seção.

Na sequência, apresenta-se a tabela 5 com a Reconciliação do Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro líquido (IR/CSLL) da empresa selecionada:

**Tabela 5- Reconciliação do IR/CSLL:**

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
<b>Lucro antes do imposto de renda e da contribuição social</b>	<b>874.154</b>	<b>747.293</b>
Imposto de renda e contribuição social à alíquota de 34%	(297.212)	(254.080)
Reversão de provisão para preservação da distribuição de dividendos futuros	-	49.933
Benefício dos gastos com pesquisa e inovação tecnológica - Lei nº 11.196/05 (*)	9.956	14.021
Incentivos fiscais - doações	5.278	3.495
Equivalência patrimonial	-	-
Crédito fiscal não constituído s/e prej. fiscais gerados por controladas no exterior	(37.739)	(43.314)
Benefício fiscal de juros sobre o capital próprio	28.048	-
RTT (Medida Provisória nº 449/08) - ajustes da Lei nº 11.638/07	(2.035)	(5.482)
Aproveitamento fiscal do ágio	108.189	-
Outras diferenças permanentes	(4.715)	5.991
<b>Despesa com imposto de renda e contribuição social</b>	<b>(190.230)</b>	<b>(229.436)</b>
Imposto de renda e contribuição social - correntes	(224.457)	(256.905)
Imposto de renda e contribuição social - diferidos	34.227	27.469
Taxa efetiva - %	<u>21,8</u>	<u>30,7</u>

(\*)Refere-se ao benefício fiscal instituído pela Lei nº 11.196/05, que permite a dedução diretamente na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social do valor correspondente a 60% do total dos gastos com pesquisa e inovação tecnológica, observadas as regras estabelecidas na referida Lei.

Fonte: Natura Cosméticos S/A. – Adaptado pelo autor a partir das demonstrações financeiras originais, obtida da amostra da seleção efetuada (quadro 5).

A adaptação da tabela 5 foi apenas a exclusão da coluna controladora, optando-se pelos dados consolidados, para fins da apresentação das tabelas nesta seção.

Na seqüência, demonstra-se uma comparação da Demonstração do Resultado do Exercício, apresentada na Tabela 6 e uma nova Reconciliação do Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, apresentada na Tabela 7, ambas adaptadas conforme demonstrado da seção 4.3.1 e para fins

demonstrativos, foram utilizados os dados do exercício de 2009 da empresa selecionada:

**Tabela 6- Exemplo proposto de Demonstração do Resultado do Exercício - DRE**

<b>Demonstrações do Resultado - (em milhares de Reais)</b> <b>Para os Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2008 e 2008.</b>	<u>2009</u>	<u>Diferença</u>	<b>(A)</b> <u>2009</u>
<b>Receita Líquida</b>	<b>4.242.057</b>		<b>4.242.057</b>
Custo dos produtos Vendidos	(1.294.565)		(1.294.565)
<b>Resultado Bruto</b>	<b>2.947.492</b>		<b>2.947.492</b>
<b>(Despesas)/Receitas Operacionais</b>			
Com Vendas	(1.496.125)		(1.496.125)
Gerais e Administrativas	(450.868)		(450.868)
Participação dos colaboradores no resultado	(55.784)		(55.784)
Remuneração dos administradores	(14.063)		(14.063)
Outras receitas (despesas) Operacionais	(14.624)		(14.624)
Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica	-	9.956	9.956
<b>Resultado Operacional antes dos efeitos financeiros</b>	<b>916.028</b>	<b>9.956</b>	<b>925.984</b>
Receita Financeiras	84.176		84.176
Despesas Financeiras	(126.050)		(126.050)
<b>Resultado antes do imposto de renda e da Contr. Social</b>	<b>874.154</b>	<b>9.956</b>	<b>884.110</b>
Imposto de renda e da Contr. Social - correntes	(224.457)	(9.956)	(234.413)
Imposto de renda e da Contr. Social - diferidos	34.227		34.227
<b>Lucro líquido do Exercício</b>	<b>683.924</b>	<b>-</b>	<b>683.924</b>

**(A)** O propósito desta reconciliação gerencial, é o de demonstrar o impacto que os dispêncios com inovação tecnológica, se tratados nos termos permitidos pela Lei 11.941/09 e CPC 07 itens 29 e 43a, causariam no resultado operacional antes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, desta forma, demonstra-se uma visão aprimorada dos resultados econômicos da empresa, esperado pelas normas internacionais de contabilidade bem como Deliberação CVM 539/08. O Lucro líquido da empresa não foi modificado para fins tributários, bem como para fins societários.

Fonte: Natura Cosméticos S/A. – Adaptado pelo autor a partir das demonstrações financeiras originais, obtida da amostra da seleção efetuada

Com base no apresentado na tabela 6, outro dado importante para os usuários da informação, é o ganho operacional gerado por este incentivo fiscal de inovação tecnológica, desta forma pode-se motivar a produção de mais resultados, aqueles departamentos que geraram os gastos com inovação tecnológica na empresa, conforme segue:

$$D = (A \div B \div C)$$

$$D = (9.956 \div 34\% \div 60\%)$$

$$D = 48.804$$

$$\text{Dispêndio líquido} = D - A = 38.848$$

É de conhecimento que nas grandes corporações, existem limitações de gastos em relação ao que foi projetado anteriormente, os chamados “*Budgets*” e “*Forecasts*”, desta maneira, os departamentos geradores de gasto com P&D se sentiriam bem mais motivados ao terem visibilidade sobre os resultados gerados pelos seus esforços, os conhecidos “*Savings*” (melhor resultados) esperados pelas empresas, como por exemplo, os R\$38.848 supracitados.

## 4.2.2 Exemplos de conciliação do IR/CSLL

Ainda aplicando-se o resultado do modelo apresentado anteriormente, faz-se necessário demonstrar a recomposição da Reconciliação do IR/CSLL sobre o lucro líquido, conforme segue:

**Tabela 7- Exemplo proposto de reconciliação do IR/CSLL**

	2009	Diferença	2009
<b>Lucro antes do imposto de renda e da contribuição social</b>	<b>874.174</b>	<b>9.956</b>	884.130
Imposto de renda e contribuição social à alíquota de 34%	(297.212)	(3.385)	(300.597)
Reversão de provisão para preservação da distribuição de dividendos futuros	-		-
Benefício dos gastos com pesquisa e inovação tecnológica - Lei nº 11.196/05 (*)	9.956	(9.956)	-
Incentivos fiscais - doações	5.278		5.278
Equivalência patrimonial	-		-
Crédito fiscal não constituído s/e prej. fiscais gerados por controladas no exterior	(37.739)		(37.739)
Benefício fiscal de juros sobre o capital próprio	28.048		28.048
RTT (Medida Provisória nº 449/08) - ajustes da Lei nº 11.638/07	(2.035)		(2.035)
Aproveitamento fiscal do ágio	108.189		108.189
Outras diferenças permanentes	(4.715)	3.385	(1.330)
<b>Despesa com imposto de renda e contribuição social</b>	<b>(190.230)</b>	<b>(9.956)</b>	<b>(200.186)</b>
Imposto de renda e contribuição social - correntes	(224.457)	(9.956)	(234.413)
Imposto de renda e contribuição social - diferidos	34.227		34.227
Taxa efetiva - %	<u>-21,8%</u>		<u>-21,8%</u>

(\*) Como o benefício o incentivo fiscal de inovação tecnológica (Lei nº 11.196/05) foi reclassificado operacional, faz-se necessário sua eliminação e seus impactos do cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido. Por se tratar de impacto decorrente da adoção das normas internacionais de contabilidade, a Lei 11.941/09 garante sua neutralidade e a parcela a recolher de Imposto de Renda e Contribuição social sobre o lucro líquido são reclassificados para o resultado operacional, desta forma não causando impacto de recolhimento a maior para o "Fisco" (Receita Federal).

Fonte: Natura Cosméticos S/A. – Adaptado pelo autor a partir das demonstrações financeiras originais, obtida da amostra da seleção efetuada

Observa-se na tabela 7, que não existe impacto para o “Fisco” Federal, pois o valor da reclassificação do incremento do imposto de renda e contribuição social

sobre o lucro líquido é revertido para o resultado da operação. Observa-se também a uniformidade da reconciliação dos impostos em relação ao demonstrado na tabela 7, Exemplo de Demonstração do resultado do exercício.

Diante dos exemplos apresentados, pode-se concluir sobre a necessidade de aprimoramento dos relatórios e demonstrativos contábeis, quer para fins de divulgação (*disclosure*) ou para fins gerenciais nas empresas.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil, ainda há a necessidade de adequação aos padrões internacionais de contabilidade, talvez pelo fato da gradual implementação das normas contábeis publicadas pelo Comitê de Pronunciamento contábil, CVM e CFC requerer aprimoramento das técnicas de *disclosure*, o que requer mudança cultural em relação aos benefícios que a padronização das informações contábeis pode trazer aos usuários destas informações.

O estudo em questão, evidenciou a necessidade de aplicação por parte das empresas selecionadas de aprimorar a evidenciação dos incentivos fiscais de inovação tecnológica, bem como verificou-se a necessidade de adoção de demonstrativos financeiros gerenciais para fins de tomada de decisão, além de criar uma base para estudos futuros que possam compatibilizar as regras tributárias *versus* as normas contábeis.

Com base no referencial teórico e metodologia apresentada, foi possível comprovar a questão da pesquisa: **“Existe assimetria entre as atuais normas contábeis *versus* as normas tributárias em relação às regras de contabilização e divulgação dos Incentivos Fiscais de Inovação Tecnológica?”**

Constatou-se nas seções 4.1.1 a 4.1.4 deste estudo, que, parte das empresas analisadas ainda é influenciada pelas normas tributárias, e parte destas atende aos requerimentos de divulgação requeridos pelas atuais normas contábeis, neste estudo, especificamente o CPC07-Subvenções e assistência governamental.

As limitações desta pesquisa se deram devido ao fato de que poucas empresas que divulgam suas demonstrações contábeis ao mercado. No entanto, neste estudo, foi possível esclarecer a problemática e objetivos propostos, bem como nas seções 4.1 e 4.2 foi possível contribuir com exemplos de demonstrativos contábeis sobre a necessidade de novos estudos ligados à evidenciação dos incentivos fiscais de inovação tecnológica.

A realidade econômica de mercado, após o período de convergências aos padrões internacionais de contabilidade, cada vez mais permite a elaboração de

estudos sobre a necessidade de aprimorar as informações contábeis, permitindo que novas competências sejam desenvolvidas no campo das ciências sociais aplicadas.

Finalmente, como recomendação para pesquisas futuras vale sugerir estudos que tratam de efetivos impactos desses incentivos sobre os projetos de melhorias contínuas das empresas frente ajustamento aos fatores competitivos; além de criar uma base para estudos futuros que possam compatibilizar as regras tributárias *versus* as normas contábeis.

## REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2011.

BERGAMASCHI, E. A. **Inovação tecnológica e incentivos fiscais no setor de serviços de telecomunicações**. 2009. 135 f. Dissertação (Mestrado do Programa de Pós Graduação em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul. 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 5.798**, de 07 de junho de 2006. Regulamenta os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Lei/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Lei/L6404consol.htm)>. Acesso em: 11 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei n. 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm). Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 6.404**, de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades sobre Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 11 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm)> Acesso em: 30 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972 [...] e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm)>. Acesso em: 11 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei nº/L1638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei nº/L1638.htm)>. Acesso em: 11 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, [...], e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, [...] e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em: 11 dez. 2009.

BUENO, F. **Inovação e competitividade global**: "as interfaces entre sistemas de inovação e as cadeias globais de produção intensas em tecnologia". São Paulo: LPB, 2010.

CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COMITE DE PRONUCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. “**CPC00**: pronunciamento conceitual básico – estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis”. Aprovado pela CVM por meio da Deliberação 539, de 14 de Março de 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_00](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_00)>. Acesso em: 13 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **CPC 07**: subvenção e assistência governamental. Aprovado pela CVM por meio da deliberação CVM n. 555, de 12 de novembro de 2008. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Subvenções e Assistências Governamentais.. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC07.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **CPC 07(R1)**: subvenção e assistência governamental. Aprovado pela CVM por meio da deliberação CVM n. 646, de 2 de dezembro de 2010. Aprova a revisão do Pronunciamento Técnico CPC07 como “CPC 07(R1)” do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de subvenção e assistência governamentais. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC07\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC07_R1.pdf)>. Acesso em: 28 mar. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 750**, de 29 de Dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios fundamentais de contabilidade. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=1993/000750](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1993/000750)>. Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n. 774**, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <

[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1994/000774](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1994/000774)>. Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n. 785**, de 01 de agosto de 1995. Aprova a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1995/000785](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1995/000785)>. Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n. 1.026**, de 09 de maio de 2005. Aprova a NBC T 19.4 – Incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2005/001026](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001026)>. Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n. 1.121**, de 01 de abril de 2008. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001121](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)>. Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n. 1.282**, de 02 de junho de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2010/001282](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282)>. Acesso em: 28 mar. 2011.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. **Deliberação CVM n. 29**, de 29 de fevereiro de 1986. Aprova e referenda o pronunciamento anexo do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, sobre Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=/deli/deli029.htm>>. Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM n. 539**, de 14 de março de 2008. Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli539.pdf>>. Acesso em: 11 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM n. 555**, de 12 de novembro de 2008. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Subvenções e Assistências Governamentais. Disponível em: <[http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos\\_Redir.asp?Tipo=D&File=%5Cdeli%5Cdeli555.doc](http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=%5Cdeli%5Cdeli555.doc)>. Acesso em: 30 jun. 2011.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM n. 646**, de 2 de dezembro de 2010. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 07(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de subvenção e assistência governamentais. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli646.pdf>>. Acesso em: 30 jun. 2011.

DAVILA, T.; EPSTEIN, M.; SHELTON, R. D. **As regras da inovação**: como gerenciar, como medir e como lucrar. Porto Alegre: Bookman, 2007.

ERNST & YOUNG; FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTABÉIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2. ed. atualizada conforme pronunciamentos emitidos. São Paulo: Atlas, 2010.

FERNANDES, E.C. **Impacto da Lei nº 11.638/07 sobre os Tributos e a Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEIREDO, P. N. **Gestão da inovação: conceitos métricas e experiências no Brasil**. Editora LCT, 2009.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. **APB22: Disclosure of Accounting Policies**. Divulgado em abril de 1972. Disponível em: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820901364&blobheader=application%2Fpdf>>. Acesso em: 28 mar. 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **RAE: Revista de Administração de Empresa**, São Paulo, n. 2, v. 35, p. 57-63, 1995.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDÁ, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HUTSCHENREITER, G. Tax incentives for research and development: Trend and issues. **WIFO - AUSTRIAN ECONOMIC QUARTELY** 2/2002. Study was prepared by the OECD Secretariat with substantial analytical input from Jacek Warda of The Conference Board of Canada, on 6 June 2002. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/12/27/2498389.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2010.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB. **Normas internacionais de relatório financeiro (IFRSs) 2008**: incluindo as normas internacionais de contabilidade (IASs) e as interpretações tal como aprovadas em 1º de janeiro de 2008. São Paulo: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 2008 v.1.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010

\_\_\_\_\_; MARTINS, E.; GELBCKE, E. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 6. ed. rev. e atual., adaptada à legislação societária e Fiscal até 31-12-02. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_ ; et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades . São Paulo: Atlas, 2010.

KERLINGER, G. F. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: um tratamento conceitual. São Paulo: EPU, 1980.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, M. E. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MINISTÉRIO DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA – MCT. **Relatório anual da utilização dos incentivos fiscais - ano base 2008 - (versão retificada em março de 2010)**. Brasília – DF, março de 2010. Disponível em: <[http://www.mct.gov.br/upd\\_blob/0214/214324.pdf](http://www.mct.gov.br/upd_blob/0214/214324.pdf)>. Acesso em: 20 mar. 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. **Manual de Oslo** – Proposta de diretrizes para coleta e interpretação e Interpretação sobre Inovação. European Commission, Copyright OECD, 1997. Traduzido em 2004 sob a responsabilidade da FINEP; Disponível em: <[http://www.finep.gov.br/imprensa/sala\\_imprensa/manual\\_de\\_oslo.pdf](http://www.finep.gov.br/imprensa/sala_imprensa/manual_de_oslo.pdf)>, Acesso em: 11 dez. 2009.

PETERS, M. R. S. **Comentários à Lei n. 11.638/07**: inclui padrões IFRS. São Paulo: Saint Paul Editora, 2008.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. (Org.) **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

SÁ, A. L. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SCHUMPETER, J. A.; **A teoria do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Abril, 1982.

TANG, T. Y.H. Book-Tax Differences, a Proxy for Earnings Management and Tax Management - Empirical Evidence from China. December 30, 2005; Last revised: April 10, 2011. **Social Science Research Network - SSRN**. Working Paper Series. Disponível em: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=872389](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=872389). Acesso em: 04 set. 2011.

## **ANEXOS**

## ANEXO 1- INCENTIVOS FISCAIS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA - LEI DO BEM

### FORMPD - Formulário para Prestação de Informações Anuais sobre os Programas de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico das Empresas

A Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, conhecida como Lei do Bem, em seu Capítulo III, regulamentada pelo Decreto nº 5.798, de 7 de junho de 2006, alterado pelo Decreto nº 6.909, de 22 de julho de 2009, permite de forma automática a utilização de incentivos fiscais pelas pessoas jurídicas que realizem pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, aperfeiçoando os antigos benefícios fiscais criados pela Lei n.º 8.661, de 2 de junho de 1993 instituidora dos Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial e os Programas de Desenvolvimento Industrial Agropecuário – PDTI e PDTA.

O objetivo desta Lei é estimular investimentos privados em pesquisa e desenvolvimento tecnológico, quer na concepção de novos produtos como no processo de fabricação, bem como na agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

A sistemática declaratória da fruição de tais incentivos fiscais dispensa a prévia formalização de pedido e aprovação dos projetos de P&D pelo MCT, cabendo ao contribuinte concluir se ele cumpre ou não os requisitos previstos na Lei nº 11.196/2005. A partir daí ele, de maneira, automática, elabora sua contabilidade usando ou não os benefícios, vez que não compete ao MCT aprovar ou reprovar os projetos das empresas.

Os benefícios visam estimular a fase de maior incerteza quanto à obtenção de resultados econômicos e financeiros pelas empresas no processo de criação e testes de novos produtos, processos ou aperfeiçoamento dos mesmos (risco tecnológico).

**As atividades de P&D** não precisam se relacionar necessariamente à atividade fim da empresa, bastando que sejam classificadas como no Decreto nº 5.798/2006:

- **Pesquisa básica dirigida:** os trabalhos executados com o objetivo de adquirir conhecimentos quanto à compreensão de novos fenômenos, com vistas ao desenvolvimento de produtos, processos ou sistemas inovadores;
- **Pesquisa aplicada:** são os trabalhos executados com o objetivo de adquirir novos conhecimentos, com vistas ao desenvolvimento ou aprimoramento de produtos, processos e sistemas;
- **Desenvolvimento experimental:** são os trabalhos sistemáticos delineados a partir de conhecimentos pré-existentes, visando a comprovação ou demonstração da viabilidade técnica ou funcional de novos produtos, processos, sistemas e serviços ou, ainda, um evidente aperfeiçoamento dos já produzidos ou estabelecidos;

- **Atividades de tecnologia industrial básica:** tais como aferição e calibração de máquinas e equipamentos, o projeto e a confecção de instrumentos de medida específicos, a certificação de conformidade, inclusive os ensaios correspondente, a normalização ou a documentação técnica gerada e o patenteamento do produto ou processo desenvolvido;

- **Serviços de apoio técnico:** são aqueles indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados exclusivamente à execução dos projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados.

Dentre os benefícios fiscais destacam-se:

1. dedução, na apuração do Imposto de Renda devido, dos dispêndios com P&D, inclusive aqueles com instituições de pesquisa, universidades ou inventores independentes;
2. exclusão, na determinação do lucro real para cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, do valor correspondente a até 60% da soma dos dispêndios efetuados com P&D. Este percentual poderá atingir 70% em função do acréscimo de até 5% no número de empregados que forem contratados exclusivamente para atividades de P&D; e 80%, no caso deste aumento ser superior a 5%. Além disto, poderá haver também uma exclusão de 20% do total dos dispêndios efetuados em P&D objeto de patente concedida ou cultivar registrado;
3. redução de 50% de IPI na compra de equipamentos destinados a P&D;
4. depreciação imediata dos equipamentos comprados para P&D;
5. amortização acelerada dos dispêndios para aquisição de bens intangíveis para P&D;
6. crédito do imposto de renda retido na fonte incidente sobre as remessas ao exterior de valores para pagamento de royalties relativos a assistência técnica ou científica e de serviços especializados para P&D (revogado pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010);
7. redução a zero da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares;
8. dedução, como despesas operacionais no cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, dos valores transferidos a microempresas e empresas de pequeno porte não optante do sistema do "SIMPLES", destinados à execução de P&D, de interesse e por conta da pessoa jurídica que promoveu a transferência.

Os dispêndios com P&D acima referidos compreendem o somatório das despesas correntes pagas a pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no Brasil,

salvo os gastos relativos aos incentivos do crédito do IRRF (revogado) ou o de redução a zero da alíquota de IRRF sobre o registro de patentes no exterior e o de redução de 50% do IPI. Esses dispêndios devem ser controlados contabilmente em contas específicas.

A Lei contemplará a empresa com a redução de 50% da despesa com Imposto de Produtos Industrializados incidentes sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos (nacionais ou importados) destinados apenas à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, não contemplando despesas com modernização do pátio industrial e outras instalações fixas que não tenha pertinência a um projeto de P&D.

Cabe ressaltar que os equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos (nacionais ou importados) contemplados com redução do Imposto de Produtos Industrializados mencionados acima não deverão ser posteriormente comercializados ou incorporados ao Imobilizado da Empresa.

No que tange aos incentivos da depreciação e da amortização informados na Lei, trata-se, na verdade, apenas de um diferimento (postergação) dos tributos a pagar, uma vez que a Lei obriga, após a utilização do incentivo, a adição dos valores do benefício à base do IRPJ e da CSLL (esta última quando aplicável).

Ressalte-se que os maiores benefícios, tais como a exclusão adicional dos dispêndios com atividades de P&D, depreciação integral acelerada e amortização acelerada somente se aplicam às empresas tributadas pelo Lucro Real. As demais empresas, optantes do regime tributário de Lucro Presumido somente podem utilizar-se dos benefícios da redução de IPI e anteriormente a revogação do crédito de IRRF incidente sobre as remessas ao exterior de valores para pagamento de royalties.

As empresas que trabalham com as atividades de informática e automação previstas no art. 16, § 5º do Decreto 5.798/2006 e que se utilizam dos benefícios da Lei nº 8.248/1991, da Lei nº 8.387/1991 (Zona Franca) e da Lei nº 10.176/2001 (Lei nº de Informática) poderão excluir para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, até 60% da soma dos dispêndios realizados com P&D (Art. 16, § 2º, I do Decreto 5.798/2006). E poderão deduzir até 80%, no caso de incremento do número de pesquisadores contratados no ano calendário do gozo do incentivo em percentual acima de 5%, em relação à média dos pesquisadores com contrato no ano anterior (Art. 16, § 2º, II do Decreto 5.798/2006).

As empresas que se utilizam dos benefícios da Lei nº 8.248/1991, da Lei nº 8.387/1991 (Zona Franca) e da Lei nº 10.176/2001 (Lei de Informática), e que fizerem pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica em atividades diferentes das que geraram aqueles benefícios, poderão usufruir em relação a elas os demais benefícios previsto no Capítulo III da Lei nº 11.196/2005.

Não são computados para fins de utilização dos incentivos os montantes alocados como recursos não reembolsáveis.

O usufruto dos incentivos fiscais fica condicionado à comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica.

O Ministério da Ciência e Tecnologia aprovou, por meio da Portaria nº 327, de 29 de abril de 2010, o FORMULÁRIO ELETRÔNICO para que as pessoas jurídicas beneficiárias dos incentivos fiscais previstos no Capítulo III da Lei nº 11.196, de 2005, regulamentados pelo Decreto nº 5.798, de 2006, prestem ao mesmo as informações anuais sobre os seus programas de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica até 31 de julho do ano subsequente de cada exercício fiscal.

Para uma boa gestão tecnológica e controle do programa de P&D nas empresas é fundamental uma perfeita articulação entre o gestor, a área técnica executora das atividades de P&D e os setores contábil e jurídico das mesmas. A identificação e comprovação dos dispêndios e investimentos em P&D, bem como o preenchimento do formulário de envio das informações anuais ao MCT será facilitada se a empresa tiver um programa de P&D formalizado por escrito, contendo todos os projetos, com indicação dos dispêndios planejados e realizados que atendam aos itens a, b e c do art. 2º Decreto 5798/2006, no que se refere a pessoal próprio alocados nas atividades de P&D, serviços de terceiros (realizados por universidades e instituições de pesquisa, inventores independentes ou microempresas e empresas de pequeno porte, conforme definido pela Lei Complementar 123/2004), bem como os que atendem aos itens d e e do art. 2º Decreto 5798/2006, materiais de consumo, além dos investimentos em bens de capital e intangíveis.

Cabe ao MCT, conforme determina o art. 14, § 2º do Decreto 5.798/2006, remeter à Secretaria da Receita Federal as informações relativas aos incentivos fiscais declarados pelas empresas nos Formulários. Vale ressaltar que o Relatório que o MCT gera para a Receita Federal é desprovido de caráter decisório, mas sim informativo, isto é, consolidador das informações prestadas pelas empresas em seus formulários.

A empresa poderá optar entre os incentivos originais da Lei do Bem e os do art. 19-A, introduzidos pela Lei nº 11.487, de 15 de junho de 2007, regulamentada pelo Decreto nº 6.260, de 20 de novembro de 2007, alterado pelo Decreto nº 6.909, de 22 de julho de 2009. O benefício desta legislação consiste na exclusão, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, de no mínimo a metade e no máximo duas vezes e meia o valor dos dispêndios efetuados em projetos de pesquisa e científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica – ICT. Esta Lei trata de financiamento pelas empresas de projetos de pesquisa de Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs (conforme definidas na Lei nº 10.973/2004), previamente aprovados por Comitê permanente (MEC, MCT e MDIC). Os projetos de pesquisa das ICTs devem ser apresentados ao MEC para aprovação, por meio da:

- Chamada Pública MEC/MDIC/MCT

O descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos de que tratam os arts. 17 a 22 da “Lei do Bem”, bem como a utilização indevida dos incentivos fiscais neles referidos implicam perda do direito aos incentivos ainda não

utilizados e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

- **RESULTADOS OBTIDOS**

- **Ano Base 2006** - Houve 130 empresas pleiteantes dos Incentivos Fiscais, que dispenderam cerca de R\$ 2 bilhões de reais em seus projetos de P&D. A renúncia fiscal gerada para as empresas com suas atividades de P&D foi da ordem de R\$ 229 milhões de reais.
- **Ano Base 2007** - Foram recebidos 332 formulários das empresas e consideradas beneficiárias 300 empresas. Os investimentos em P&D atingiram R\$ 5,10 bilhões de reais. A renúncia fiscal das atividades em P&D atingiu R\$ 884 milhões.
- **Ano Base 2008** - Foram recebidos 552 formulários e consideradas beneficiárias 460 empresas. O investimento em P&D alcançou R\$ 8,80 bilhões de reais, sendo os setores de Eletro-Eletrônica, Mecânica/Transporte e Alimentos os maiores demandantes. A renúncia fiscal elevou-se para R\$ 1,58 bilhão de reais.
- **Ano Base 2009** - Foram recebidos 635 formulários. Destes, 16 empresas declararam prejuízo fiscal no ano em questão e 542 foram consideradas beneficiárias dos incentivos fiscais à inovação tecnológica. O gasto do setor produtivo com P&D alcançou R\$ 8,33 bilhões de reais, sendo os setores de Mecânica/Transporte, Eletro-Eletrônica e Químico os maiores demandantes. O valor dos incentivos fiscais concedidos com base na Lei do Bem foi da ordem de R\$ 1,38 bilhão de reais. Apesar do crescimento no número de empresas cadastradas como beneficiárias de incentivos fiscais à inovação tecnológica, acredita-se que os reflexos da crise econômica mundial concorreram para o desaquecimento no volume de desembolsos destinados à P&D pelas empresas no período.

Cabe destacar que, em 2006, os investimentos na área de P&D por parte das empresas, representavam 0,09% do PIB Brasil, enquanto no ano de 2009 tais investimentos representaram 0,27% do PIB brasileiro. No mesmo período, o crescimento no número de empresas foi de 317% e da renúncia fiscal de 504%.

**ANEXO 2 - DECRETO Nº 5.798, DE 7 DE JUNHO DE 2006.**

Regulamenta os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto nos arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005,

**DECRETA:**

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a pessoa jurídica, relativamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, poderá utilizar de incentivos fiscais, conforme disciplinado neste Decreto.

Art. 2º Para efeitos deste Decreto, considera-se:

I - inovação tecnológica: a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado;

II - pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, as atividades de:

a) pesquisa básica dirigida: os trabalhos executados com o objetivo de adquirir conhecimentos quanto à compreensão de novos fenômenos, com vistas ao desenvolvimento de produtos, processos ou sistemas inovadores;

b) pesquisa aplicada: os trabalhos executados com o objetivo de adquirir novos conhecimentos, com vistas ao desenvolvimento ou aprimoramento de produtos, processos e sistemas;

c) desenvolvimento experimental: os trabalhos sistemáticos delineados a partir de conhecimentos pré-existentes, visando a comprovação ou demonstração da viabilidade técnica ou funcional de novos produtos, processos, sistemas e serviços ou, ainda, um evidente aperfeiçoamento dos já produzidos ou estabelecidos;

d) tecnologia industrial básica: aquelas tais como a aferição e calibração de máquinas e equipamentos, o projeto e a confecção de instrumentos de medida específicos, a certificação de conformidade, inclusive os ensaios correspondentes, a normalização ou a documentação técnica gerada e o patenteamento do produto ou processo desenvolvido; e

e) serviços de apoio técnico: aqueles que sejam indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados;

III - pesquisador contratado: o pesquisador graduado, pós-graduado, tecnólogo ou técnico de nível médio, com relação formal de emprego com a pessoa jurídica que atue exclusivamente em atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica; e

IV - pessoa jurídica nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM: o estabelecimento, matriz ou não, situado na área de atuação da respectiva autarquia, no qual esteja sendo executado o projeto de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Art. 3º A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, ou como pagamento na forma prevista no § 1º deste artigo;

II - redução de cinquenta por cento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico;

III - depreciação acelerada integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL; (Redação dada pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

IV - amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ;

V - crédito do imposto sobre a renda retido na fonte, incidente sobre os valores pagos, remetidos ou creditados a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, de assistência técnica ou científica e de serviços especializados, previstos em contratos de transferência de tecnologia averbados ou registrados nos termos da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996, nos seguintes percentuais:

a) vinte por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2006, até 31 de dezembro de 2008;

b) dez por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2009, até 31 de dezembro de 2013; e

VI - redução a zero da alíquota do imposto sobre a renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

§ 1º O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se também aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica contratadas no País com universidade, instituição de pesquisa ou inventor independente de que trata o inciso IX do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, desde que a pessoa jurídica que efetuou o dispêndio fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios.

§ 2º Na apuração dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, não serão computados os montantes alocados como recursos não reembolsáveis por órgãos e entidades do Poder Público.

§ 3º O benefício a que se refere o inciso V do caput deste artigo somente poderá ser usufruído por pessoa jurídica que assuma o compromisso de realizar dispêndios em pesquisa no País, em montante equivalente a, no mínimo:

I - uma vez e meia o valor do benefício, para pessoas jurídicas nas áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM; e

II - o dobro do valor do benefício, nas demais regiões.

§ 4º O crédito do imposto sobre a renda retido na fonte, a que se refere o inciso V do caput deste artigo, será restituído em moeda corrente, conforme disposto em ato normativo do Ministério da Fazenda.

§ 5º Na hipótese de dispêndios com assistência técnica, científica ou assemelhados e de royalties por patentes industriais pagos a pessoa física ou jurídica no exterior, a dedutibilidade dos dispêndios fica condicionada à observância do disposto nos arts. 52 e 71 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

Art. 4º A dedução de que trata o inciso I do caput do art. 3º aplica-se também para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Art. 5º A redução de cinquenta por cento do IPI de que trata o inciso II do caput do art. 3º será aplicada automaticamente pelo estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, à vista de pedido, ordem de compra ou documento de adjudicação da encomenda, emitido pelo adquirente, que ficará arquivado à

disposição da fiscalização, devendo constar da nota fiscal a finalidade a que se destina o produto e a indicação do ato legal que concedeu o incentivo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de importação do produto pelo beneficiário da redução de que trata o caput deste artigo, este deverá indicar na declaração de importação a finalidade a que ele se destina e o ato legal que autoriza o incentivo fiscal.

Art. 6º A quota de depreciação acelerada integral, de que trata o inciso III do **caput** do art. 3º, constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e será controlada no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR. (Redação dada pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 1º O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem que está sendo depreciado.

§ 2º A partir do período de apuração em que for atingido o limite de que trata o § 1º, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. (Redação dada pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 3º A depreciação acelerada integral, de que trata o inciso III do **caput** do art. 3º, somente se aplica em relação às máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, adquiridos a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 428, de 12 de maio de 2008. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 4º Para efeitos do disposto no inciso IV do art. 3º, a pessoa jurídica poderá, na apuração do IRPJ, amortizar aceleradamente, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, os dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 5º Caso a pessoa jurídica não tenha registrado a amortização acelerada incentivada diretamente na contabilidade, conforme § 4º, poderá excluir o valor correspondente aos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis do lucro líquido para fins de determinação do lucro real. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 6º Na hipótese do § 5º, o total da amortização acumulada, incluindo a contábil e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem que está sendo amortizado. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 7º A partir do período de apuração em que for atingido o limite de que trata o § 6º, o valor da amortização registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

Art. 7º Poderão ser também deduzidas como despesas operacionais, na forma do inciso I do **caput** do art. 3º e do art. 4º, as importâncias transferidas a microempresas e empresas de pequeno porte de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, destinadas à execução de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovação tecnológica de interesse e por conta e ordem da pessoa jurídica que promoveu a transferência, ainda que a pessoa jurídica recebedora dessas importâncias venha a ter participação no resultado econômico do produto resultante. (Redação dada pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se às transferências de recursos efetuadas para inventor independente de que trata o inciso IX do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2004.

§ 2º As importâncias recebidas na forma do caput deste artigo não constituem receita das microempresas e empresa de pequeno porte, nem rendimento do inventor independente, desde que utilizadas integralmente na realização da pesquisa ou desenvolvimento de inovação tecnológica.

§ 3º Na hipótese do § 2º deste artigo, para as microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o caput deste artigo que apuram o imposto sobre a renda com base no lucro real, os dispêndios efetuados com a execução de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não serão dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Art. 8º Sem prejuízo do disposto no art. 3º, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor corresponde a até sessenta por cento da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 3º.

§ 1º A exclusão de que trata o caput deste artigo poderá chegar a:

I - até oitenta por cento, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em percentual acima de cinco por cento, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo; e

II - até setenta por cento, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo até cinco por cento, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo.

§ 2º Excepcionalmente, para os anos-calendário de 2006 a 2008, os percentuais referidos no § 1º deste artigo poderão ser aplicados com base no incremento do número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo, em relação à média de pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário de 2005.

§ 3º Na hipótese de pessoa jurídica que se dedica exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para o cálculo dos percentuais de que trata este artigo, também poderão ser considerados os sócios que atuem com dedicação de pelo menos vinte horas semanais na atividade de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica explorada pela própria pessoa jurídica.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor de até vinte por cento da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado.

§ 5º Para fins do disposto no § 4º deste artigo, os dispêndios e pagamentos serão registrados na Parte B do LALUR e excluídos no período de apuração da concessão da patente ou do registro do cultivar.

§ 6º A exclusão de que trata este artigo fica limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica à pessoa jurídica referida no § 3º deste artigo.

Art. 9º Para fins do disposto neste Decreto, os valores relativos aos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, metrologia, normalização técnica e avaliação da conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal, procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, bem como relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual, poderão ser depreciados ou amortizados na forma da legislação vigente, podendo o saldo não depreciado ou não amortizado ser excluído na determinação do lucro real, no período de apuração em que for concluída sua utilização.

§ 1º O valor do saldo excluído na forma do caput deste artigo deverá ser controlado na parte B do LALUR e será adicionado, na determinação do lucro real, em cada período de apuração posterior, pelo valor da depreciação ou amortização normal que venha a ser contabilizada como despesa operacional.

§ 2º A pessoa jurídica beneficiária de depreciação ou amortização acelerada nos termos dos incisos III e IV do caput do art. 3º não poderá utilizar-se do benefício de que trata o caput deste artigo relativamente aos mesmos ativos.

§ 3º A amortização acelerada, de que trata o inciso IV do **caput** do art. 3º, bem como a exclusão do saldo não depreciado ou não amortizado na forma do **caput** deste artigo, não se aplicam para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL. (Redação dada pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

Art. 10. Os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 3º ao 9º:

I - deverão ser controlados contabilmente em contas específicas; e

II - somente poderão ser deduzidos se pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País, ressalvados os mencionados nos incisos V e VI do art. 3º deste Decreto.

Art. 11. A União, por intermédio das agências de fomento de ciência e tecnologia, poderá subvencionar o valor da remuneração de pesquisadores, titulados como mestres ou doutores, empregados em atividades de inovação tecnológica em empresas localizadas no território brasileiro.

§ 1º O valor da subvenção de que trata o caput deste artigo será de:

I - até sessenta por cento para pessoas jurídicas nas áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM; e

II - até quarenta por cento, nas demais regiões.

§ 2º A subvenção de que trata o caput deste artigo destina-se à contratação de novos pesquisadores pelas empresas, titulados como mestres ou doutores.

§ 3º Os recursos de que trata o caput deste artigo serão objeto de programação orçamentária em categoria específica do Ministério ao qual a agência de fomento de ciência e tecnologia esteja vinculada, sem prejuízo da alocação de outros recursos destinados à subvenção.

§ 4º A concessão da subvenção de que trata o caput deste artigo será precedida de aprovação de projeto pela agência de fomento de ciência e tecnologia referida no § 3º, e respeitará os limites de valores e forma definidos pelo Ministério ao qual esteja vinculada.

Art. 12. O gozo dos benefícios fiscais ou da subvenção de que trata este Decreto fica condicionado à comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica.

Art. 13. O descumprimento de qualquer obrigação assumida para obtenção dos incentivos de que trata este Decreto, bem como a utilização indevida dos incentivos fiscais neles referidos, implicam perda do direito aos incentivos ainda não utilizados e o recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos já utilizados, acrescidos de multa e de juros, de mora ou de ofício, previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 14. A pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este Decreto fica obrigada a prestar ao Ministério da Ciência e Tecnologia, em meio eletrônico, conforme instruções por este estabelecidas, informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, até 31 de julho de cada ano.

§ 1º A documentação relativa à utilização dos incentivos de que trata este Decreto deverá ser mantida pela pessoa jurídica beneficiária à disposição da fiscalização da Secretaria da Receita Federal, durante o prazo prescricional.

§ 2º O Ministério da Ciência e Tecnologia remeterá à Secretaria da Receita Federal as informações relativas aos incentivos fiscais.

Art. 15. Os Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial - PDTI e Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário - PDTA, e os projetos aprovados até 31 de dezembro de 2005 continuam regidos pela legislação em vigor na data de publicação da Lei nº 11.196, de 2005.

§ 1º As pessoas jurídicas executoras de programas e projetos referidos no caput deste artigo poderão solicitar ao Ministério da Ciência e Tecnologia a migração para o regime da Lei nº 11.196, de 2005, devendo, nesta hipótese, apresentar relatório final de execução do programa ou projeto.

§ 2º A migração de que trata o § 1º acarretará a cessação da fruição dos incentivos fiscais concedidos com base nos programas e projetos referidos no caput, a partir da data de publicação do ato autorizativo da migração no Diário Oficial da União.

Art. 16. O disposto neste Decreto não se aplica às pessoas jurídicas que utilizarem os benefícios de que tratam as Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001.

§ 1º A pessoa jurídica de que trata o **caput**, relativamente às atividades de informática e automação, poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até cento e sessenta por cento dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 2º A exclusão de que trata o § 1º poderá chegar a: (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

I - até cento e setenta por cento, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo até cinco por cento, em relação à média de empregados pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo; e (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

II - até cento e oitenta por cento, no caso de a pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do incentivo em percentual acima de cinco por cento, em relação à média de empregados pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário anterior ao de gozo do incentivo. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 3º Excepcionalmente, para os anos-calendário de 2009 e 2010, os percentuais referidos no § 2º poderão ser aplicados com base no incremento do número de empregados pesquisadores contratados no ano-calendário de gozo do

incentivo, em relação à média de empregados pesquisadores com contratos em vigor no ano-calendário de 2008. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 4º A partir do período de apuração em que ocorrer a exclusão de que trata o § 1º, o valor da depreciação ou amortização relativo aos dispêndios, conforme o caso, registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 5º Para efeito deste artigo, consideram-se atividades de informática e automação as exploradas com o intuito de produzir os seguintes bens e serviços: (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

I - componentes eletrônicos a semicondutor, optoeletrônicos, bem como os respectivos insumos de natureza eletrônica; (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

II - máquinas, equipamentos e dispositivos baseados em técnica digital, com funções de coleta, tratamento, estruturação, armazenamento, comutação, transmissão, recuperação ou apresentação da informação, seus respectivos insumos eletrônicos, partes, peças e suporte físico para operação; (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

III - programas para computadores, máquinas, equipamentos e dispositivos de tratamento da informação e respectiva documentação técnica associada (**software**); (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

IV - serviços técnicos associados aos bens e serviços descritos nos incisos I, II e III; (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

V - aparelhos telefônicos por fio com unidade auscultador-microfone sem fio, que incorporem controle por técnicas digitais, Código 8517.11.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM; (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

VI - terminais portáteis de telefonia celular, Código 8517.12.31 da NCM; ou (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

VII - unidades de saída por vídeo (monitores), classificadas nas Subposições 8528.41 e 8528.51 da NCM, desprovidas de interfaces e circuitarias para recepção de sinal de rádio frequência ou mesmo vídeo composto, próprias para operar com máquinas, equipamentos ou dispositivos baseados em técnica digital da Posição 8471 da NCM (com funções de coleta, tratamento, estruturação, armazenamento, comutação, transmissão, recuperação ou apresentação da informação). (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

§ 6º A pessoa jurídica de que trata o **caput**, que exercer outras atividades além daquelas que geraram os benefícios ali referidos, poderá usufruir, em relação a essas atividades, dos benefícios de que trata este Decreto. (Incluído pelo Decreto nº 6.909, DE 2009)

Art. 17. A partir de 1º de janeiro de 2006, o Decreto nº 949, de 5 de outubro de 1993, aplica-se somente em relação aos PDTI e PDTA, cujos projetos tenham sido aprovados até 31 de dezembro de 2005.

Art. 18. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 19. Fica revogado o Decreto nº 4.928, de 23 de dezembro de 2003.

Brasília, 7 de maio de 2006; 185º da Independência e 118º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

*Guido Mantega*

*Luiz Fernando Furlan*

*Sergio Machado Rezende*

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 8.6.2006.

**ANEXO 3 – CPC 07 Subvenção e Assistência Governamental.**

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Subvenções e Assistências Governamentais.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 11 de novembro de 2008, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinado com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976;

**DELIBEROU:**

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 07, anexo à presente Deliberação, que trata das Subvenções e Assistências Governamentais, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC;

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008.

**Original assinado por****MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA*****Presidente***

**COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS****PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07****Subvenção e Assistência Governamentais**

**Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 20 (IASB)**

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>OBJETIVO E ALCANCE</b>	<b>1 – 2</b>
<b>DEFINIÇÕES</b>	<b>3 – 6</b>
<b>RECONHECIMENTO DA SUBVENÇÃO</b>	<b>7 – 11</b>
<b>CONTABILIZAÇÃO</b>	<b>12 – 22</b>
<b>ATIVO NÃO MONETÁRIO OBTIDO COMO SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL</b>	<b>23</b>
<b>APRESENTAÇÃO DA SUBVENÇÃO NO BALANÇO</b>	<b>24 – 28</b>
<b>APRESENTAÇÃO NA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO</b>	<b>29 – 30</b>
<b>EMPRÉSTIMO SUBSIDIADO</b>	<b>31</b>
<b>PERDA DA SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL</b>	<b>32 – 33</b>
<b>ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL</b>	<b>34 – 37</b>
<b>APLICAÇÃO DE PARCELA DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO EM FUNDOS DE INVESTIMENTOS REGIONAIS</b>	<b>38 – 40</b>
<b>REDUÇÃO OU ISENÇÃO DE TRIBUTO EM ÁREA INCENTIVADA</b>	<b>41 – 42</b>
<b>DIVULGAÇÃO</b>	<b>43</b>

## Objetivo e alcance

1. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental.
2. Este Pronunciamento não trata:
  - (a) dos problemas decorrentes da contabilização de subvenção governamental em demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante ou em informação suplementar de natureza semelhante;
  - (b) da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental. Exemplos desses benefícios são isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, etc;
  - (c) da participação do governo no capital da entidade;
  - (d) de subvenção governamental tratada por Pronunciamento Técnico específico.

## Definições

3. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir:

Governo refere-se a Governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade etc). Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar. A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.

Empréstimo subsidiado é aquele em que o credor renuncia ao recebimento total ou parcial do empréstimo e/ou dos juros, mediante o cumprimento de determinadas condições. De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo; e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado. Subsídio em empréstimo é a parcela do empréstimo ou do juro renunciado e a diferença entre o juro ou ônus de mercado e o juro ou o ônus praticado.

Atualização monetária é o reconhecimento de ajuste no valor de ativo e passivo da entidade com base em índice de inflação. Juro é a remuneração auferida ou incorrida por recurso aplicado ou captado pela entidade.

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do assunto e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

4. A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.
5. O recebimento da assistência governamental por uma entidade pode ser significativo para a preparação das demonstrações contábeis em razão da necessidade de identificar método apropriado para sua contabilização, bem como para indicar a extensão pela qual a entidade se beneficiou de tal assistência durante o período coberto pelas demonstrações. Isso permite a comparação das demonstrações contábeis entre períodos e entre entidades diferentes.
6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

### **Reconhecimento da subvenção**

7. Subvenção governamental, inclusive subvenção não monetária a valor justo, não deve ser reconhecida até que exista segurança de que:
  - (a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas; e
  - (b) a subvenção será recebida.
8. O simples recebimento da subvenção não é prova conclusiva de que as condições a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas.
9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.
10. Subsídio em empréstimo é reconhecido como subvenção governamental quando existir segurança de que a entidade cumprirá os compromissos assumidos. Essa segurança de atendimento a compromissos assumidos geralmente pode ser demonstrada pela administração apenas nos casos em que esses compromissos dependem exclusivamente de providências internas da entidade, por serem mais confiáveis e viáveis ou, ainda, melhor administráveis do que requisitos que envolvam terceiros ou situação de mercado. Desse modo, é provável que as condições históricas ou presentes da entidade demonstrem, por exemplo, que pagamentos dentro de prazos fixados podem ser realizados e dependem apenas da intenção da administração. Por outro lado, requisitos que dependem de fatores externos, como a manutenção de determinado volume de venda ou nível de emprego, não podem ser presentemente determináveis e, portanto, a subvenção apenas deve ser reconhecida quando cumprido o compromisso.

11. Qualquer contingência associada a uma subvenção governamental reconhecida deve ser tratada de acordo com a norma sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

### **Contabilização**

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.
13. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:
  - (a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados.
  - (b) Subvenção governamental apenas excepcionalmente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.
  - (c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal na demonstração do resultado.
14. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser em conta específica do passivo.
15. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pelo resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido no resultado, pode ser creditado à reserva própria (Reserva de Incentivos Fiscais), a partir da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.
16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.
17. Na maioria dos casos essa correlação pode ser feita, e a subvenção é reconhecida em confronto com as despesas correspondentes. Semelhantemente, subvenção relacionada a ativo depreciable deve ser reconhecida como receita ao longo do período da vida útil do bem e na mesma proporção de sua depreciação.
18. Subvenção relacionada a ativo não depreciable pode requerer o cumprimento de certas obrigações. O reconhecimento como receita deve então acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações. Exemplificando: uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno pode ter como condição a construção

de uma planta industrial e é apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa planta. Poderão existir situações em que essa correlação exija que parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes.

19. A subvenção é algumas vezes recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal e sujeita ao cumprimento de certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a subvenção é reconhecida. Pode ser apropriado alocar parte da subvenção numa determinada base e parte em outra.
20. Uma subvenção governamental na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível.
21. A divulgação deve ser feita quando do registro da subvenção a que se refere o item anterior, de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.
22. A subvenção governamental pode ser concedida com a finalidade de dar imediato apoio financeiro à entidade como incentivo para assumir a responsabilidade de fazer dispêndios específicos. Tal subvenção pode ser limitada a uma determinada entidade e pode não estar disponível para toda uma classe de beneficiários. Sob essas circunstâncias, a subvenção deve ser reconhecida como receita no período em que a entidade atende às condições estabelecidas para seu registro, com divulgação para assegurar a clara compreensão dos seus efeitos.

#### **Ativo não monetário obtido como subvenção governamental**

23. A subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário, como terrenos e outros, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, esse ativo deve ser reconhecido pelo seu valor justo. Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo pode ser a atribuição de valor nominal.

#### **Apresentação da subvenção no balanço**

24. O reconhecimento da subvenção de que trata o item 23 não pode ser efetuado diretamente em conta de resultado, ficando então temporariamente em conta de passivo, uma vez que os benefícios econômicos pela utilização daqueles ativos somente são obtidos por seu uso ou sua alienação, a não ser no caso de ativo não depreciável, amortizável ou exaurível, e desde que completamente desvinculado de qualquer obrigação e sem possibilidade objetiva de vinculação com os benefícios econômicos derivados de sua utilização.
25. São considerados aceitáveis dois métodos de apresentação nas demonstrações contábeis de subvenção (ou parte apropriada de subvenção) não vinculada a obrigações futuras, relacionada com ativos.
26. Um dos métodos considera a subvenção como receita diferida no passivo, sendo reconhecida como receita em base sistemática e racional durante a vida útil do ativo.

27. O outro método deduz a contrapartida do próprio ativo recebido como subvenção para se chegar ao valor escriturado líquido do ativo, que pode ser nulo. A subvenção é reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciável por meio de crédito à depreciação registrada no resultado.
28. A compra de ativo e o recebimento da subvenção a ele relacionada pode causar movimentos importantes nos fluxos de caixa de uma entidade. Por essa razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em ativos, tais movimentos são freqüentemente divulgados como itens separados na demonstração dos fluxos de caixa independentemente de a subvenção ser, ou não, deduzida do respectivo ativo na apresentação do balanço patrimonial.

### **Apresentação na demonstração do resultado**

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "Outras Receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa, relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.
30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem compensação com a subvenção. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. Mas é necessária a divulgação da subvenção para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

### **Empréstimo subsidiado**

31. A subvenção governamental concedida em forma de financiamento geralmente ocorre por meio de fundos de fomento ou maneira semelhante. Esses financiamentos podem eventualmente ser oferecidos com encargos na forma de atualização monetária e/ou juros inferiores às taxas de mercado. Podem apresentar características de pós ou prefixação, mas, em essência, revestem-se de características de empréstimo subsidiado. Nessa situação, a análise da essência econômica desse *subsídio* e de seus efeitos deve ser considerada para a definição da forma de seu registro contábil.

### **Perda da subvenção governamental**

32. Uma subvenção governamental que tenha que ser devolvida deve ser contabilizada como revisão de estimativa contábil, conforme as normas sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros. O reembolso deve ser aplicado em primeiro lugar contra qualquer crédito diferido não amortizado relacionado à subvenção. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito

diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como despesa. O reembolso de subvenção relacionada a ativo deve ser registrado aumentando o valor escriturado do ativo ou reduzindo o saldo da receita diferida pelo montante reembolsável. A depreciação adicional acumulada que deveria ter sido reconhecida até a data como despesa na ausência da subvenção deve ser imediatamente reconhecida como despesa.

33. Perante as circunstâncias que dão origem ao reembolso de subvenção relacionada com ativo, pode ser necessário reconhecer perda de valor do ativo, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos relativamente ao novo valor escriturado do ativo.

### **Assistência governamental**

34. Certas formas de assistência governamental que não possam ter seu valor razoavelmente atribuído são excluídas da definição de subvenção governamental dada neste Pronunciamento, assim como as transações com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.
35. São exemplos de assistência que não podem de maneira razoável ter valor atribuído: as assistências técnicas e de comercialização gratuitas e a concessão de garantias. Um exemplo de assistência que não pode ser distinguido das operações comerciais normais da entidade é o da política de compras do Governo a qual seja responsável por parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível, mas qualquer tentativa de segregar as atividades comerciais da assistência governamental pode ser arbitrária.
36. A relevância do benefício nos exemplos anteriormente mencionados pode ser tal que a divulgação da natureza, da extensão e da duração da assistência seja necessária a fim de que as demonstrações contábeis não sejam enganosas.
37. Neste Pronunciamento, a assistência governamental não inclui o fornecimento de infra-estruturas por meio da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de recursos desenvolvidos, tais como, exemplificativamente, irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis em base contínua e indeterminada para benefício de toda comunidade local.

### **Aplicação de parcela do imposto de renda devido em fundos de investimentos regionais**

38. Determinadas entidades sujeitas ao pagamento do imposto de renda podem aplicar parte do imposto devido em Fundos de Investimentos Regionais, criados pelo Governo federal com o objetivo de estimular o desenvolvimento de determinadas regiões.
39. Essa destinação de parcela do imposto ao fundo representa uma *subvenção governamental* para a entidade, pois, em face da opção exercida, o Tesouro Nacional abre mão de parte da receita tributária e a entidade torna-se investidora do fundo beneficiário de sua opção.
40. Essas subvenções devem ser registradas pelo seu valor justo no momento do fato gerador, desde que atendidas às condições para o seu reconhecimento. No caso em

questão, o fato gerador da subvenção ocorre no pagamento da parcela do imposto de renda. Nesse momento, cabe à administração registrar a subvenção pelo seu valor justo, pela melhor estimativa, lembrando que pode existir deságio desse valor justo com relação ao valor nominal, mesmo nos casos em que a beneficiária da subvenção esteja investindo outros recursos nessas entidades em regiões incentivadas.

### **Redução ou isenção de tributo em área incentivada**

41. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de *subvenção governamental*.
42. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

### **Divulgação**

43. A entidade deve divulgar as seguintes informações:
  - (a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;
  - (b) a natureza e os montantes reconhecidos das subvenções governamentais ou das assistências governamentais, bem como a indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;
  - (c) condições a serem regularmente satisfeitas ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida;
  - (d) descumprimento de condições relativas às subvenções ou existência de outras contingências;
  - (e) eventuais subvenções a reconhecer contabilmente, após cumpridas as condições contratuais;
  - (f) premissas utilizadas para o cálculo do valor justo exigido por este Pronunciamento;
  - (g) informações relativas às parcelas aplicadas em fundos de investimentos regionais e às reduções ou isenções de tributos em áreas incentivadas.