

Pesquisa e Inovação Tecnológica: um estudo dos aspectos fiscais no Brasil

Antonio Carlos dos Santos Fernandes¹

Humberto Girardi²

Artigo apresentado a **UNISINOS** como requisito parcial para conclusão do MBA em Controladoria e Finanças e obtenção do título de especialista.

RESUMO

Este artigo demonstra como os incentivos fiscais da Lei do Bem (Lei n 11.196/05) podem minimizar o custo tributário nas empresas.. A pesquisa é de natureza expositiva, descritiva e exploratória, usando um estudo de caso teórico No desenvolvimento do trabalho é apresentado conceitos e aspectos de planejamento tributário, carga tributária, inovação e o arcabouço legal que envolve a Lei do Bem. O estudo demonstra a geração de economias fiscais da ordem de 54% sobre o valor dos gastos projetados para desenvolvimento de pesquisas de inovação. Este percentual representa um montante superior a 2 milhões de reais, que pode representar importante incremento no capital de giro da empresa estudada, ou novos investimentos. Um aspecto importante do estudo é que o planejamento da época de execução dos investimentos deve prever os limites de aproveitamento dos benefícios fiscais, o que no estudo de caso remete a dois anos de execução, sob pena de destruição de parte do benefício previsto na legislação. Novas pesquisas podem ser desenvolvidas a partir deste ponto, cita-se principalmente a averiguação dos efeitos adicionais pela compra de imobilizado, investimentos em intangíveis ou compra de máquinas e equipamento, bem como, com o planejamento do crescimento da equipe de trabalho nas áreas de pesquisas e inovação tecnológica.

Palavras-Chave: Lei do Bem. Incentivos Fiscais. Economia Fiscal. Inovação. Planejamento Tributário.

¹ Candidato ao título de Especialista em Controladoria e Finanças Unisnos.

² **Orientador**, Doutorando em Ciências Contábeis no PPGCC UNISINOS e Mestre em Administração PUC/Rio.

Artigo apresentado a **UNISINOS** como requisito parcial para conclusão do MBA em Controladoria e Finanças e obtenção do título de especialista.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, inovações tecnológicas provocaram grandes mudanças na economia mundial, de onde se cunhou o termo “nova economia” para designar as atividades que surgiram a partir dessas inovações, especialmente a microeletrônica, nanotecnologia e informática. (SIQUEIRA, 2007).

No Brasil, apesar dos esforços do governo e dos empresários, a inovação tecnológica ainda não chegou ao patamar de desenvolvimento obtido em outros países. Como ponto de partida de uma política voltada à inovação, o setor de tecnologia da informação e comunicação a partir do final da década de 1980, proporcionou melhores condições para ampliar os investimentos em inovação no país: primeiro a abertura comercial iniciada no início dos anos 90, proporcionando redução das alíquotas de importação de uma média de 45% para 13%. Depois a privatização das estatais, especialmente no setor de telecomunicações, que proporcionaram um rápido desenvolvimento das comunicações no país. Em terceiro lugar, o sucesso do Plano Real que acabou com o processo super inflacionário valorizando a moeda brasileira e proporcionando estabilidade aos investidores. Por fim, a sequência de dispositivos legais de apoio à inovação tecnológica a partir da Lei de Informática (Leis nº 8.248/91, 10.176/01 e 11.077/04).

Mais especificamente, a Lei nº 8.661, de 2 de junho de 1993, foi o marco inicial na criação de incentivos fiscais para a capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária. Esse dispositivo legal beneficiou apenas 100 empresas brasileiras e foi revogado em 2005.

O início da década de 2000 ficou marcado pela necessidade de alta competitividade das empresas em um ambiente globalizado, levando a necessidade de criação de um incentivo fiscal mais concreto de apoio às empresas que investem recursos em inovação tecnológica no Brasil.

No ano de 2004, a Lei nº 10.973/04 trouxe dispositivos de incentivo à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo. Em 16 de junho de 2005, foi publicada a Medida Provisória nº 252/05, conhecida como “MP do Bem” por trazer benefícios e incentivos que visavam uma aceleração no desenvolvimento tecnológico e sua inovação. A MP nº 252/05 não foi votada no

Congresso Nacional e perdeu sua eficácia em 13 de outubro do mesmo ano, porém, o texto e suas intenções foram restaurados pela Lei nº 11.196/05 (Lei do Bem), regulamentada pelo Decreto nº 5.798/06. Mais tarde em 20 de novembro de 2007 foi publicado o Decreto nº 6.259/07 que instituiu o Sistema Brasileiro de Tecnologia (SIBRATEC). Esses dispositivos legais deram a base do arcabouço legal que promove a inovação tecnológica no Brasil.

A inovação representa uma parte importante da agenda pública e privada em praticamente todos os países industrializados e economias emergentes. Sua relevância ultrapassa as fronteiras da indústria, sendo elemento chave para a construção de uma estratégia sustentável de desenvolvimento do país, num momento em que a chamada economia do conhecimento amplia o peso da dimensão tecnológica na determinação dos padrões de bem estar econômico e social das nações. (GARCIA, 2014).

Assim, o advento da “Lei do Bem” trouxe a possibilidade de economia fiscal às entidades que investem em pesquisa e inovação tecnologia. Entretanto, muitas empresas ainda não usam os benefícios desta legislação. Um dos principais motivos é a falta de conhecimento da legislação por parte dos empresários (INSTITUTO INOVA, 2014).

Outro motivo recorrente do pouco uso dos benefícios da “Lei do Bem” é a insegurança na correta aplicação dos dispositivos legais. A Lei está em vigor desde 2005 e no ano de 2014 houve a primeira manifestação pública do Ministério da Ciência e Tecnologia, atendendo a Portaria 715 de julho de 2014, onde as empresas receberam um parecer (em relação ao ano de 2013) identificando item e item, projeto a projeto, despesa a despesa, o que está correto e o que está errado. Até então, a empresa tinha seu projeto aprovado ou o pedido negado e não sabia exatamente se tudo estava correto e em que havia errado. (MCTI, 2014).

O último relatório divulgado pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação a respeito do uso de incentivos fiscais da Lei do Bem é de dezembro de 2012 e refere-se aos dados do ano de 2011. (MCTI, 2012). Esse documento demonstra o crescimento de 130 empresas no ano de 2006 para 767 empresas no ano 2011, classificadas para uso de benefícios fiscais.

Benefícios fiscais são importantes na medida em que podem minimizar o impacto da carga tributária no desempenho das empresas. No Brasil temos elevada carga tributária e deficiente distribuição de renda. Nos países desenvolvidos a carga tributária é igualmente elevada, mas vem acompanhada de excelentes níveis de distribuição de renda, é o caso da França e Suécia. (MARIA; LUCHIEZI, 2010).

Existem países desenvolvidos (Canadá, Espanha, E.U.A. e Suíça) que têm carga tributária inferior à brasileira e melhor distribuição de renda. Mesmo países de grau de desenvolvimento semelhante ao Brasil e com PIB inferior ao nosso (Turquia, Eslováquia, México e Chile) logram cargas tributárias inferiores à nossa, com melhor distribuição de renda. A melhoria nestes indicadores é condição necessária para que o Brasil consolide sua inserção competitiva no mercado internacional. A carga tributária repercute os preços dos produtos finais e, por conseguinte, impacta sobre a competitividade dos bens e serviços comercializados interna e externamente. (MARIA; LUCHIEZI, 2010).

Desta forma o presente estudo explora uma questão central: “Como os incentivos fiscais previstos na Lei 11.196/05 (“lei do bem”) podem minimizar o custo tributário nas empresas ? “

O artigo contribui em três aspectos distintos. Primeiro, no ambiente científico nossa revisão em relação aos estudos precedentes mostra a publicação de um artigo em ambiente internacional (SIDIRLEY; SBRAGIA; 2014), uma dissertação de mestrado (CALZOLAIO, 2011) e uma tese de doutorado (ZUCCHI, 2013) diretamente a respeito dos incentivos da Lei do Bem e o seu uso, outros artigos, dissertações e teses mencionam de forma coadjuvante o tema, o que denota a importância do estudo para aprimoramento do uso destes benefícios fiscais no Brasil. Depois, a pesquisa é oportuna na medida em que foi desenvolvido um estudo teórico que demonstra como proporcionar as economias fiscais. Em terceiro lugar, a discussão do tema pode estimular outros pesquisadores a evoluírem e difundirem o assunto.

2 REVISÃO TEÓRICA

As economias fiscais podem representar importantes contribuições para o caixa das empresas. Todo tributo que puder ser economizado, representa retenção de caixa que pode gerar investimentos na atividade fim da empresa. Padoveze (2012) sugere que a gestão dos impostos nas empresas fique ao encargo da área de controladoria, por dispor e utilizar dos dados, sendo função precípua desta o apoio aos demais gestores, sendo uma tendência natural que as questões tributárias envolvendo as operações tenham a assessoria e monitoramento da controladoria.

Por outro lado, Oliveira (2013, p.20) ensina que o moderno e competente profissional da contabilidade não pode limitar-se aos aspectos legais e fiscais da entidade. A essas importantes funções e atividades acrescentam-se outros aspectos importantes, tais como gerenciais, de produtividade, de eficiência e estratégicos.

Desta forma, cabe ao *controller* identificar de que forma as mudanças legais podem afetar os recursos das empresas, as estratégias e os resultados esperados. Nesta revisão teórica são apresentados conceitos e aspectos de planejamento tributário, carga tributária, inovação e o arcabouço legal que envolve a Lei do Bem.

Planejamento tributário

O planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos. (CHAVES, 2010). Para Chaves (2010), fazer planejamento tributário não é apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal determinado pelo artigo 153 da Lei 6.404/76.

“Art.153 O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus negócios.”

Borges (2002, p.65) conceitua o planejamento tributário como:

Uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das

respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Há algumas décadas as empresas que operam no Brasil descobriram que o gerenciamento das obrigações tributárias não pode ser mais considerado como necessidade cotidiana, mas sim algo estratégico dentro das grandes organizações, independente do seu porte ou setor. (OLIVEIRA, 2007).

Para Oliveira (2007), além da elevada carga tributária, o Brasil é um dos mais complexos sistemas tributários do mundo, sendo a maioria das empresas penalizadas de sobre maneira acarretando grandes transtornos para o gerenciamento contábil e financeiro dos impostos e demais tributos. Oliveira (2007) relata a existência de 58 tributos, com diversas leis e regulamentos sendo constantemente alterados. Oliveira (2007) destaca que numa economia tão instável como a brasileira, um dos instrumentos de suma importância para que as empresas possam racionalizar seus custos sem afrontar as diversas legislações que regem a tributação é o planejamento estratégico.

Visão estratégica para o planejamento tributário

A ligação entre estratégia e tributação é bem explicada por Karayan e Swenson (2007, p. 63) quando apontam que o gerenciamento de tributos deve trabalhar no sentido de melhorar a estratégia da empresa e não levá-la a envolver-se em transações para redução de impostos que irão desviá-la do seu plano estratégico. Como exemplo extremo, a empresa pode ter zero de lucros e não pagar os impostos, porém isso seria inconsistente com uma estratégia sólida.

Nesse sentido, Calijuri (2011) enfatiza que a chave para incorporar a tributação em uma estratégia de negócios bem sucedida é inclui-la como parte integral no processo de decisão da empresa. Essa proposição esta relacionada diretamente ao processo de perseguir o objetivo da empresa: maximização de seu valor. Incluir a tributação na formulação da estratégia de negócios deveria ser um procedimento a ser feito não somente quando da tomada de decisões para negócios correntes, mas também sobre as possíveis mudanças no ambiente em que ocorrem as operações da empresa.

Incluir os tributos na estratégia de negócios é posicionar a empresa e seus negócios em um ambiente competitivo por meio de um modelo ou previsões. Uma das técnicas utilizadas é a construção de prováveis situações econômicas e sociais que possam ser aproveitadas para desenvolver a estratégia.

A aplicação de recursos em pesquisa e inovação tecnológica é uma forma de perseguir a estratégia da organização, o que possibilita a economia fiscal prevista na “Lei do Bem”, reduzindo a carga tributária das empresas.

Conceito de carga tributária

A função primordial dos tributos é o financiamento das atividades do Estado, o qual necessita de recursos para suprir necessidades coletivas que não podem ficar por conta exclusiva do mercado, tais como educação, saúde, segurança, transporte, assistência social, entre outros (MARIA; LUCHIEZI, 2010). A carga tributária é um indicador que expressa a relação entre o volume de recursos que o Estado extrai da sociedade sob a forma de impostos, tarifas, taxas e contribuições para financiar as atividades que se encontram sob sua responsabilidade, e o Produto Interno Bruto (PIB).

Maria e Luchiezi (2010) esclarecem que a Teoria Econômica amplia este conceito básico conforme a destinação dos recursos: para o suprimento das suas funções básicas do Estado, as quais se financiam por meio de tributos; para as despesas relativas à Seguridade Social; ou para a prestação de outros serviços relevantes, econômica e socialmente, e que se financiam por meio de contribuições. Considerando-se este ponto de vista, a mensuração da carga tributária deve levar em conta tanto as receitas dos impostos, taxas e contribuições de melhoria como as de contribuições parafiscais.

Nas contas nacionais elaboradas pelo IBGE, as receitas públicas são apresentadas sob a forma de tributos diretos e indiretos. Deste ponto de vista, a carga tributária é calculada pela relação da soma dos tributos diretos e indiretos com o PIB.

Esta classificação introduz algumas distorções na mensuração da carga tributária, ao menos em nível de sua incidência. A contribuição previdenciária dos empregadores é considerada um tributo direto, embora ela seja repassada aos

preços dos bens e serviços. Na prática, ela aparece no grupo de tributos indiretos. Os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, porque, em regra, não são passíveis de transferência para terceiros. Esses são considerados impostos mais adequados para a questão da progressividade. Transparecem maior equidade e justiça fiscal, pois os maiores possuidores de patrimônio e detentores de renda contribuirão mais. São exemplos, o Imposto de Renda (IR), tanto pessoa física como jurídica, e o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), entre outros. Os tributos indiretos incidem sobre o consumo de bens e serviços, sendo passíveis de transferência para terceiros, isto é, para os preços dos produtos adquiridos pelos consumidores. Estes são, de fato, pagam o tributo, mediado pelo contribuinte legal: empresário, produtor ou vendedor. Os tributos indiretos são devidos por uma pessoa (contribuinte de direito, geralmente empresários e prestadores de serviços), mas pago por outra (contribuintes de fato, como os consumidores), pois seus valores encontram-se embutidos nos preços dos produtos sobre os quais eles incidem. É o caso do pagamento de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). A tributação indireta é considerada regressiva. A regressividade característica da tributação indireta afeta diretamente os indivíduos de baixa renda, pois acabam pagando maior imposto. Ao adquirir o mesmo produto, a incidência é igual tanto para o consumidor de baixa como para o de alta renda. O primeiro, contudo, possui poder de compra menor, mas paga a mesma quantidade de imposto do segundo. Além disso, grande parte dos tributos indiretos no Brasil ainda tem incidência em cascata, o que prejudica a produção econômica e a geração de empregos no país.

A cumulatividade, além de impedir a desoneração das exportações e dos investimentos produtivos, distorce preços relativos e estimula a integração vertical das empresas. A coexistência de diferentes regimes de apuração tributária – por exemplo, do PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (lucro real, lucro presumido, sistemas monofásicos) – e a adoção de alíquotas diferentes, tornam o sistema tributário complexo. No Brasil, a população de baixa renda suporta uma elevada tributação indireta pois mais da metade da arrecadação tributária do País advém de impostos cobrados sobre o consumo.

Maria e Luchiezi (2010) reafirmam que um sistema tributário pautado pela justiça distributiva deveria apresentar maior tributação sobre a renda do que sobre o consumo. Por fim, o último conceito de carga tributária é aquele que deduz da arrecadação total as transferências realizadas para a sociedade por meio de benefícios previdenciários, do retorno e saques de fundos patrimoniais administrados pelo Estado e também, perversamente, dos encargos da dívida pública interna, além dos subsídios concedidos a empresas para o barateamento da produção. Este conceito, apresentado pela fórmula a seguir indicada, apresenta algumas desvantagens. Além de não fornecer informações sobre o volume total de recursos disponíveis para as despesas públicas, pode apresentar um resultado muito reduzido em situações de elevado endividamento público, como é o caso do Brasil.

Inovação

Em uma economia sólida, a inovação deve ser resultado de um ambiente que produz ciência de ponta e influencia direta e indiretamente o setor produtivo, especialmente por meio dos setores de pesquisa e desenvolvimento gerados. Matias-Pereira (2005) verifica, entretanto, que o modelo de desenvolvimento adotado no Brasil, nas últimas décadas, não criou condições e estímulos para que as empresas passassem a ter tais setores em suas estruturas. Essas distorções estão refletidas na produção científica do país, particularmente aquela proveniente das universidades públicas, que representam uma parcela significativa da produção nacional. Esta constatação nos permite argumentar que o Brasil é um país que produz ciência de fronteira, mas não consegue interagir, em um nível adequado com o setor produtivo. O resultado dessa baixa incorporação de tecnologia de ponta diretamente nos produtos torna-os pouco competitivos, tanto no mercado interno como no externo.

Criar as condições para que o país consiga avançar de forma consistente no campo tecnológico é uma tarefa árdua, que exige, além da mudança institucional e econômica, também uma mudança cultural. Torna-se perceptível, assim, que a mola propulsora para viabilizar o aumento da produção científica e tecnológica no país tem início com a criação de instrumentos reguladores dessa relação. (MATIAS PEREIRA, 2005).

Artigo apresentado a **UNISINOS** como requisito parcial para conclusão do MBA em Controladoria e Finanças e obtenção do título de especialista.

A força econômica de um país vem da capacidade de empresas novas (ou em crescimento) introduzirem diversidade no mercado, promovendo competição entre os atores. Certamente todos nós algum dia já pensamos algo como: tão bom seria se não houvesse competição.

Schumpeter (1947) desenvolveu a teoria do desenvolvimento econômico no século XX, e destacou o papel da empresa e dos empreendedores. De acordo com a sua teoria existem cinco tipos de inovação:

- Introdução de um novo bem;
- Introdução de um novo método;
- Abertura de um novo mercado;
- Conquista de uma nova fonte de matéria prima; e
- O aparecimento de uma nova estrutura de organização.

A teoria de Schumpeter sustenta que o sistema capitalista progride por revolucionar constantemente sua estrutura econômica: novas firmas, novas tecnologias e novos produtos substituem constantemente os antigos.

Existem vários enfoques relativos à inovação tecnológica, certa dificuldade acaba surgindo quando se aplicam tais conceitos as realidades cotidianas das empresas. Pintec (2011) define inovação de produto ou processo como “introdução de um produto (bem ou serviço) novo ou substancialmente aprimorado na empresa, não sendo necessariamente, novo para o mercado de atuação. Esta inovação pode ter sido desenvolvida pela empresa ou ter sido adquirida de outra empresa/instituição que a desenvolveu.”

O Decreto n.5.798/2006 que regulamentou a Lei n. 11.196/2005 (Lei do Bem) define inovação tecnológica como “a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique em melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.”

O conceito induz que a lei do bem apoia apenas a inovações em produtos e processos (inovações tecnológicas) não estando assim contempladas inovações organizacionais, comerciais e de marketing, por exemplo.

A Lei nº 10.973/2004b estabeleceu o conceito de inovação como a introdução de novidade ou aperfeiçoamento no ambiente produtivo ou social que resulte em novos produtos, processos e serviços.

Inovação de produto e serviço

A inovação de produto consiste em modificações nos atributos do produto, com mudança na forma como ele é percebido pelos consumidores. Pintec (2011) ensina que as inovações de produto compreendem produtos tecnologicamente novos e produtos substancialmente aperfeiçoados.

De acordo com o Manual de Oslo (1997), as inovações de produtos no setor de serviços podem incluir melhoramentos importantes no que diz respeito à forma como elas são oferecidas (por exemplo, em termos de eficiência ou de velocidade) a adição de novas funções ou características em serviços existentes, ou a introdução de serviços inteiramente novos. Entretanto mudanças que não implicam em uma significativa alteração nas características funcionais do produto ou em sua utilização não são inovações de produto. Atualizações de rotina ou mudanças sazonais também não configuram inovações de produto.

Inovação de processo

A inovação de processo trata mudanças no processo de produção do produto ou serviço. Não gera, necessariamente, impacto no produto final, mas produz benefícios no processo de produção, geralmente com aumentos de produtividade e/ou qualidade do produto final e redução de custos. O manual Pintec (2011) refere à implementação de um novo ou substancialmente aperfeiçoado método de produção ou de entrega de produtos, considerando que uma inovação tecnológica de processo pode ter por objetivo produzir ou entregar produtos novos ou substancialmente melhorados, os quais não podem ser produzidos ou distribuídos através de métodos convencionais já utilizados pela empresa, ou pode visar o aumento da eficiência produtiva ou da entrega de produtos existentes. Seu resultado, portanto, deve ser significativo em termos da elevação do nível de produção, do aumento da qualidade dos bens ou serviços ou da diminuição dos custos unitários de produção e entrega.

Métodos de produção novos ou significativamente aperfeiçoados na indústria envolvem mudanças nas máquinas, equipamentos, softwares ou nos procedimentos de organização do processo de produção (desde que acompanhados de mudanças no processo técnico de transformação do produto, não se limitando, por exemplo, apenas em alterações de layout de planta).

De acordo com o Manual de Oslo (1997), as inovações de processo incluem métodos novos ou significativamente melhorados para a criação e a provisão de serviços. Elas podem envolver mudanças substanciais nos equipamentos e nos softwares utilizados em empresas orientadas para serviços ou nos procedimentos e nas técnicas que são empregados para os serviços de distribuição.

Impacto da inovação

Os impactos das inovações (PINTEC, 2011), em geral, somente podem ser verificados quando os efeitos das atividades inovativas já estão concretizados e podem ser perceptíveis. Deste modo, esses resultados se referem a decisões tomadas de antemão baseadas, sobretudo, na expectativa de obtenção de lucros diferenciados, de modo que os principais efeitos das inovações estão relacionados ao aumento da capacidade competitiva das empresas inovadoras, do valor adicionado e da conquista de mercados. A Pintec (2011) procura investigar, junto às empresas inovadoras, a frequência e grau de importância dos principais resultados que produziram efeitos diretos ou indiretos sobre a capacidade competitiva das mesmas.

A pesquisa Pintec (2011) identificou no período 2009-2011, 97,1% das empresas inovadoras mencionaram relevância alta ou média para pelo menos um dos impactos das inovações. Na Indústria, a proporção que declarou ter obtido algum tipo de impacto relevante com a inovação foi igualmente de 97,0%, enquanto no período anterior (2006-2008) esse percentual foi de 86,8%, indicando que maior número de empresas que realizaram inovação de produto e/ou processo obtiveram impactos significativos provenientes da mesma. Neste sentido, este aumento sugere que os impactos das inovações foram relativamente mais intensos neste grupo de empresas do que no período anterior. Nos Serviços selecionados, a proporção que obteve algum impacto relevante com a inovação

foi de 97,6%, enquanto nas empresas inovadoras do setor de Eletricidade e gás esta proporção foi de 90,9%. Nas empresas do setor de Indústria, o principal impacto das inovações apontado esteve relacionado à capacidade de manutenção da participação da empresa no mercado, apontado por 83,4% das empresas. As inovações que melhoraram a qualidade dos bens e serviços figuram na sequência como tendo impactos relevantes para 81,7% das empresas inovadoras industriais. Os impactos associados ao aumento da capacidade e flexibilidade de produção ou de prestação de serviços também figuram como importantes para 75,7% e 73,7% das empresas, respectivamente. Nos Serviços a pesquisa PINTEC (2011) selecionou os principais impactos das inovações apontados pelas empresas, e foram: melhoria na qualidade de bens e serviços (84,6%), aumento da capacidade de produção ou de prestação de serviços (79,1%), manutenção da participação no mercado (77,9%) e aumento da flexibilidade de produção ou de prestação de serviços (70,5%). Já nas empresas de Eletricidade e gás, além da melhoria da qualidade dos bens e serviços como principal impacto das inovações para 84,9% das empresas, os impactos relacionados à redução de custos se destacaram como relevantes: redução dos custos de trabalho (79,4%), redução dos custos de produção ou dos serviços prestados (79,0%) e redução do consumo de energia (64,4%).

Interpretando os conceitos da lei do bem, dependendo do impacto que a inovação de produto ou processo representar para o mercado, esta pode ser classificada de duas formas: Inovação radical e inovação incremental. Essas duas classificações são detalhadas a seguir.

Inovação Radical

Para Leifer (2014) a inovação radical é um produto ou processo que apresenta mudanças drásticas nas características de desempenho ou custo, criam novos mercados ou transformam os mercados existentes. Leifer (2014) ensina que a inovação radical é definida pelas incertezas que o produto ou processo possam incorrer. São elas:

- **Incertezas Técnicas:** Refere-se à questões acerca da validade do conhecimento científico dos bons resultados da tecnologia empregada, das

especificações técnicas do produto e de questões relativas ao ramp-up (evolução do produto)

- Incertezas mercadológicas: Abrangem aspectos relacionados às necessidades e desejos do consumidor e também estratégias de venda e distribuição.
- Incertezas organizacionais: referem-se à competência da equipe responsável pelo projeto, ao recrutamento das pessoas certas, a como se lidar com inconstâncias no apoio administrativo, superar as orientações voltadas a resultados de curto prazo por parte das unidades operacionais e sua resistência a produtos que possam comprometer as linhas de produtos já existentes, além de interesses nos modelos de negócios existentes.
- Incertezas de recursos: compreendem a descoberta do capital e as competências necessárias à realização do projeto, a disponibilização dos recursos além daqueles obtidos por meio do processo normal de elaboração do orçamento da empresa, a identificação dos parceiros e administração destas parcerias de forma eficaz.

Nessa visão, as inovações radicais transformam o relacionamento entre consumidores e fornecedores, reestruturam aspectos econômicos do mercado, desestabilizam produtos existentes e dão origem a categorias de produtos completamente novas. Elas proporcionam o motor para o crescimento em longo prazo que os líderes empresariais procuram. (LEIFER, 2014).

Inovação Incremental

A inovação incremental reflete melhorias em produtos ou em linhas de produtos. Para Fontanini e Carvalho (2005) geralmente representa avanços nos benefícios percebidos pelo consumidor e não modifica de forma expressiva a forma como o produto é consumido ou o modelo de negócio, mas traz um impacto mensurável nos negócios.

As inovações incrementais estão associadas à reduções de custos e melhorias dos produtos e serviços existentes. Uma inovação incremental gera a otimização do negócio existente e promove o reforço das competências desenvolvidas.

Atividades Inovativas

A inovação é parte de um processo dinâmico que envolve uma série de atividades inovativas. Mais do que os resultados em si, é o processo de busca manifestado nos esforços inovativos que constituem os elementos centrais da dinâmica evolutiva dos processos de inovação.

A predominância do tipo de inovação (de produto, de processo, organizacional ou de marketing) que ocorre nos diferentes setores, em geral, está diretamente relacionada às diversas atividades inovativas empreendidas pelos diferentes países.

No Brasil, as edições anteriores da Pintec (2011) mostraram que as inovações de processo sempre predominaram em relação às de produto. Sendo as inovações de processo referentes à introdução de novos ou substancialmente aprimorados métodos de produção, de logística interna de movimentação de insumos e produtos e de incrementos nas atividades de apoio à produção, que, na indústria, envolvem mudanças nas técnicas, máquinas, equipamentos ou softwares e, nos serviços, sobretudo mudanças nos equipamentos ou softwares utilizados, é razoável esperar que as atividades inovativas consideradas mais relevantes para as empresas inovadoras estejam relacionadas a tais atividades.

Deste modo, a Pintec (2011) torna a revelar um comportamento similar ao apresentado nas pesquisas anteriores em relação à avaliação qualitativa das empresas no que diz respeito às atividades inovativas empreendidas por elas para viabilizar suas inovações. Mais uma vez, mantém-se o padrão de inovação baseado no acesso ao conhecimento tecnológico através da incorporação de máquinas e equipamentos, que figura como a atividade considerada de importância alta ou média para 73,5% das empresas inovadoras pertencentes ao âmbito da pesquisa. Na sequência, figura a atividade, muitas vezes complementar, de treinamento (59,5%) e a aquisição de software, onde 33,2% das empresas a consideraram como atividade de média ou alta relevância no período 2009-2011. Tomando como base a atribuição feita pelas empresas de importância alta ou média para as atividades inovativas, a aquisição de máquinas e equipamentos continua sendo a mais

relevante para a Indústria (75,9%), seguida de treinamento (59,7%) e aquisição de software (31,6%). Nos Serviços selecionados, a atividade de treinamento foi apontada como a mais relevante para 57,0% das empresas no período 2009-2011, seguida da aquisição de máquinas e equipamentos (51,9%). Em contraposição, figura como menos importante para ambas a atividade de aquisição externa de P&D (6,4% para a Indústria e 12,0% para os Serviços selecionados). Nas recém-incluídas empresas de Eletricidade e gás, as atividades relacionadas a treinamento e aquisição de software se configuraram como as de maior relevância para 67,6% e 65,5% das empresas, respectivamente, no período 2009-2011. A aquisição externa de P&D (30,9%) e a aquisição de máquinas e equipamentos (30,2%).

Histórico do arcabouço legal

A base legal que sustenta os incentivos fiscais aos investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação remontam a Lei nº 8.010 de 29 de março de 1990, que dispõe sobre importações de bens destinados à pesquisa científica e tecnológica.

Depois, a Lei nº 8.661, de 2 de junho de 1993, criou incentivos fiscais para a capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária.

No ano de 2004, a Lei nº 10.973/04 trouxe dispositivos de incentivo à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo.

Em 16 de junho de 2005, foi publicada a Medida Provisória nº 252/05, que trouxe benefícios e incentivos que visavam uma aceleração no desenvolvimento tecnológico e sua inovação. A MP nº 252/05 apesar de ter perdido sua eficácia por não ter sido votada no Congresso Nacional, teve seu conteúdo resgatado pela Lei nº 11.196/05 (Lei do Bem), regulamentada pelo Decreto nº 5.798/06.

Em 08 de dezembro de 2006 foi publicada a Portaria MCT nº 943 que definiu o formulário para apresentação anual das informações a respeito dos investimentos em Pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Em 20 de novembro de 2007 foi publicado o Decreto nº 6.260 que dispõe sobre a exclusão do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, dos dispêndios efetivados em

projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica Tecnológica – ICT.

Mais tarde em 20 de novembro de 2007 foi publicado o Decreto nº 6.259/07 que instituiu o Sistema Brasileiro de Tecnologia (SIBRATEC). Na mesma data o Decreto nº 6.262/07 trouxe a simplificação de procedimentos para a importação de bens destinados à pesquisa científica e tecnológica

No ano de 2008, dia 17 de setembro, o artigo 13-A da Lei nº 11.774/08 concedeu benefícios na apuração do lucro real às empresas de TI³ e TIC⁴ que atuam no desenvolvimento de programas de computador (softwares).

No ano de 2009 o Decreto nº 6.909, de 22 de julho, alterou os Decretos nº 5.798/06 e nº 6.260/07 ampliando benefícios aos projetos de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica.

Por fim, no ano de 2011, a Instrução Normativa RFB nº 1.187 de 29 de agosto, trouxe esclarecimentos aos dispositivos dos artigos 17 a 26 da Lei nº 11.196/05.

Incentivos Fiscais da “Lei do Bem”

De acordo com o artigo 17, inciso I da lei n. 11.196/2005 (lei do bem) as empresas que investirem em pesquisa tecnológica (P,D&I)⁵ poderão deduzir os dispêndios com P,D&I classificáveis como despesas operacionais, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL.

Um ponto central importância é quais são as despesas operacionais que se encontram no conceito do dispositivo legal retro citado. A Figura 1 permite visualizar em qual dos segmentos da cadeia produtiva incidem os incentivos fiscais da Lei do Bem. O Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação em seu relatório anual (MCTI, 2012) indica que somente as despesas operacionais no segmento onde ocorrem a pesquisa básica dirigida, a pesquisa aplicada e o desenvolvimento experimental (até a fase de desenvolvimento de protótipo), além da Tecnologia Industrial Básica – TIB

³ Tecnologia da Informação

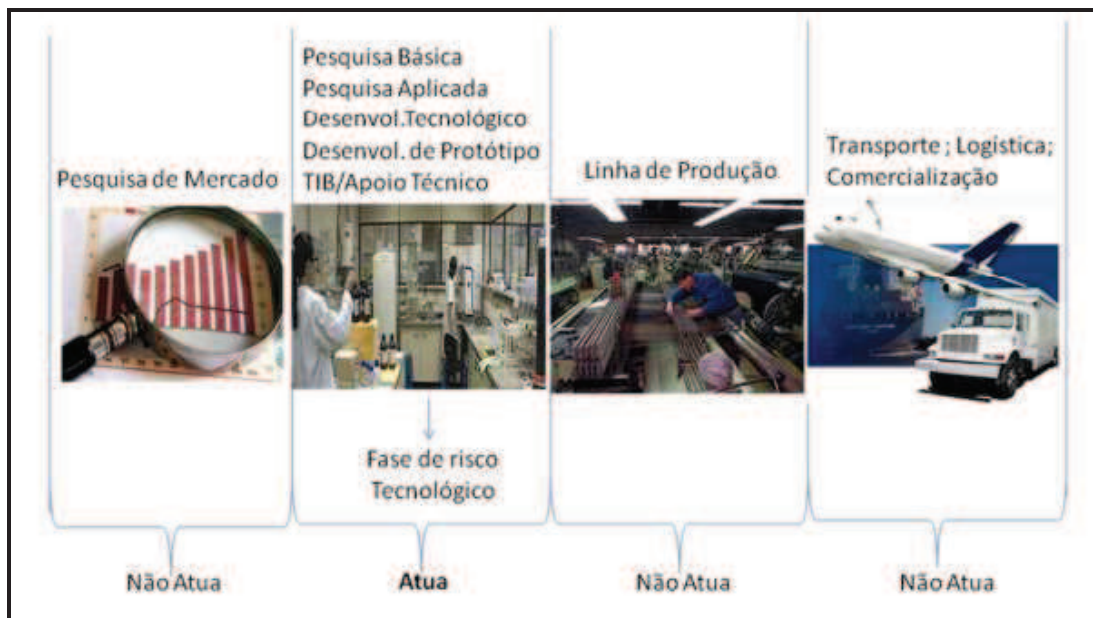
⁴ Tecnologia da Informação e Comunicação

⁵ Pesquisa, desenvolvimento e inovação

Artigo apresentado a **UNISINOS** como requisito parcial para conclusão do MBA em Controladoria e Finanças e obtenção do título de especialista.

e os serviços de apoio técnico diretamente associados a P&D das empresas, conforme definidos no Decreto nº 5.798/06 estão no ambiente permitido.

Figura 1 – Incidência dos Incentivos Fiscais da “Lei do Bem”



Fonte: Relatório Anual da Utilização dos Incentivos Fiscais – Ano Base 2011 (MCTI, 2012, p.13)

Mesmo antes da “Lei do Bem”, tal dedutibilidade já era legalmente assegurada, conforme se verifica pelo disposto no artigo 349 do regulamento de imposto de renda - RIR/1999, abaixo descrito:

“Art.349 Serão admitidas como operacionais as despesas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda (lei n. 4.506, de 1964, art 53)”

A lei do bem, entretanto, passou a permitir outros benefícios aplicáveis às empresas investidoras em P,D&I. tais como a exclusão adicional de dispêndios da base de cálculo do IRPJ e CSLL (Inciso I, Art. 17, Lei nº 11.196/05) (A); exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL de dispêndios doados a projeto a ser executado por instituição científica e tecnológica pública ou privada (Art.19-A, Lei nº 11.196/05 com

redação dada pela Lei nº 12.546/11) (B); redução de 50% do IPI ⁶de determinados produtos (Inciso II, Art. 17, Lei nº 11.196/05) (C); redução a zero da alíquota do IRRF⁷ em determinadas situações (Inciso VI, Art. 17, Lei nº 11.196/05) (D); depreciação integral (Inciso III, Art. 17, Lei nº 11.196/05, redação dada pela Lei nº 11.774/08) (E); amortização acelerada (Inciso IV, Art. 17, Lei nº 11.196/05) (F).

(A) Exclusões adicionais dos dispêndios: Além da dedutibilidade integral dos dispêndios com P,D&I classificáveis como despesa operacional pela legislação do IRPJ, a lei permite uma exclusão adicional, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, de percentual que pode variar entre 60 e 80% da totalidade dos dispêndios com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica (§1º, Art. 19, Lei 11.196/2005). A dedução adicional será a mínima de 60% sem qualquer condicionante. A dedução será de 70% na hipótese da pessoa jurídica incrementar o número de pesquisadores dedicados exclusivamente a P,D&I em percentual de até 5% em relação à média de pesquisadores existentes no ano anterior (Inciso I, §1º, Art. 8, Decreto 5.798/2006). Se o incremento do número de pesquisadores for superior a 5% poderá deduzir 80% (Inciso II, §1º, Art. 8, Decreto 5.798/2006).

Para se identificar o percentual de exclusão adicional a que a pessoa jurídica terá direito, será necessária a apuração do incremento no número de pesquisadores que atuem exclusivamente em atividades P,D&I. Para este cálculo, devesse considerar os pesquisadores contratados (com relação formal de emprego com a empresa) que atuem exclusivamente em atividade de P,D&I e em relação a escolaridade, sejam: graduado, pós graduado, tecnólogo ou técnico de nível médio, como detalhado no decreto n. 5.798/2006, art. 2 , inciso III abaixo transcrito:

“Art 2. 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.”

Os requisitos determinados pela Lei do Bem e seu Decreto Regulamentador para o cálculo do incremento de pesquisadores estabelece que em relação a escolaridade, os colaboradores devem ser graduados, pós graduados, tecnólogos

⁶ Imposto sobre produtos industrializados

⁷ Imposto de renda retido na fonte

Artigo apresentado a **UNISINOS** como requisito parcial para conclusão do MBA em Controladoria e Finanças e obtenção do título de especialista.

ou técnicos de nível médio. Assim, para fins de comprovação, as empresas devem manter a base com a escolaridade dos trabalhadores sempre atualizada, mas sem perder o histórico de cada colaborador, uma vez que mesmo cursando a graduação, o mesmo pode ter concluído curso técnico de nível médio.

Outra exigência é que o trabalhador tenha vínculo com a empresa em uma relação formal de emprego: Desta forma para configurar-se como pesquisador, o colaborador deve prestar serviços regulares e remunerados exclusivamente para a empresa beneficiária dos incentivos fiscais. Segundo o art. 13 da CLT, para que se configure como empregado é indispensável a assinatura da carteira de trabalho e previdência social..

Em relação a dedicação de tempo às atividades a legislação exige dedicação exclusiva em atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. Neste requisito, Garcia, (2014) comenta que este ponto é o que causa maior divergência quanto a sua interpretação, uma vez que a forma como se verifica a exclusividade do colaborador em atividades de P,D&I não foi detalhada pela lei do bem e seu decreto regulamentador. E ainda, analisando a Instrução Normativa nº 1.187/2011, pode-se verificar que a mesma também não detalhou a forma como se identifica a dedicação exclusiva já que no paragrafo 4 do art. 7, tal norma apenas dispõe que para o cálculo do incremento serão considerados apenas os pesquisadores com dedicação exclusiva em projetos de pesquisa explorados diretamente pela pessoa jurídica e beneficiados pelo incentivo fiscal previsto na lei do bem.

Neste sentido Garcia, (2014) menciona que a legislação também não prevê expressamente a metodologia de cálculo para a determinação do incremento do número de pesquisadores exclusivos às atividades de P,D&I. A seu ver, após a análise da escolaridade e exclusividade dos colaboradores e o consequente filtro dos pesquisadores admitidos e transferidos (transferências de entrada) no ano base de análise e diminuir deste o número de pesquisadores demitidos e transferidos (transferências de saída) naquele ano, tal número deverá ser dividido pela média anual do ano base anterior a fim de chegar ao percentual de incremento.

Após a identificação da ocorrência ou não do incremento de pesquisadores a empresa deverá aplicar o percentual de exclusão adicional (60%, 70% ou 80%) apurado sobre a totalidade dos dispêndios beneficiáveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Sem prejuízo do incentivo corresponde ao incremento do número de trabalhadores, o contribuinte poderá deduzir outros 20% adicionais quando o projeto der origem a patente ou cultivar concedidas, ainda que no exterior (§3º, Art. 19, Lei 11.196/2005). 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 (§ 4º, Art. 19, Lei 11.196/05). Essa exclusão 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 (§ 5º, Art. 19, Lei 11.196/05).

(B) Exclusão, no período de apuração em que os recursos forem efetivamente despendidos, para efeito de apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, de no mínimo a metade e no máximo duas vezes e meia o valor dos dispêndios efetuados em projetos de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por instituição científica e tecnológica (ICT) pública ou privada (incentivo criado pela lei n. 11.487/2007, através da inserção do artigo 19 -A na lei n. 11.196/2005).

Este benefício funciona como um misto do incentivo da exclusão adicional dos dispêndios descrito no item (a) acima e de captação de recursos. Garcia, (2014) ressalta que há uma chamada pública aberta continuamente para que os projetos sejam inscritos. O projeto deve ser enviado pela ICT através de um sistema eletrônico. Inicialmente, a proposta será avaliada por dois consultores *ad hoc* para pré-qualificação e avaliação de mérito. Os consultores elaborarão um parecer que será encaminhado para análise de um comitê constituído por representantes do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI), Ministério do Desenvolvimento, indústria e comércio exterior (MDIC) e do ministério da Educação (MEC). A decisão do comitê será publicada no diário Oficial da União. Em caso de aprovação, abre-se o prazo (1 ano) para que a empresa financiadora apresente sua documentação e a carta de compromisso de financiamento. É feita a habilitação da pessoa jurídica

Artigo apresentado a **UNISINOS** como requisito parcial para conclusão do MBA em Controladoria e Finanças e obtenção do título de especialista.

financiadora para gozo dos benefícios e conseqüentemente publicação de Portaria Interministerial para documentar a aprovação. Em seguida haverá uma negociação entre a ICT e a empresa para se determinar o percentual de exclusão adicional dos dispêndios a ser efetuado pela empresa financiadora e o percentual de propriedade industrial e intelectual correspondente a cada parte, sendo este último inversamente proporcional ao valor da exclusão efetuada.

Caso a empresa opte por esse benefício, deverá adicionar ao lucro real e base de cálculo da CSLL os dispêndios relativos ao projeto registrados como despesa operacional, sendo que a adição deverá ser proporcional quando a exclusão adicional efetuada for inferior a 100% dos dispêndios.

Ressalte-se, ainda que o benefício somente se aplica às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real e ainda não pode ser utilizado de forma cumulativa com o benefício da exclusão adicional dos dispêndios descrito no item acima.

Por fim, Garcia, (2014) informa que os valores serão creditados pela pessoa jurídica, exclusivamente em dinheiro, a título de doação, em conta corrente bancária aberta diretamente em nome de ICT, vinculada à execução do projeto e movimentada para esse único fim.

Este benefício poderá propiciar uma recuperação fiscal que pode variar de 10% a 51% dos dispêndios incorridos pela empresa com o projetos aprovados.

(C) Redução de 50% 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 exclusivamente à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico.

O benefício deve ser sempre registrado na nota fiscal de compra ou na declaração de importação, motivo pelo qual não pode ser aproveitado de forma retroativa. Neste caso, a empresa deverá informar ao fornecedor que é beneficiária dos incentivos fiscais à inovação tecnológica e solicitar que a redução do IPI seja efetuada diretamente na nota fiscal, a qual deverá conter, em seu corpo a finalidade do produto adquirido, sua destinação e o ato legal que concedeu o benefício.

(D) Redução à zero da alíquota do IRRF incidente sobre despesas com registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares no exterior.

Este benefício consiste na redução a zero do IRRF incidente sobre as remessas ao exterior para manutenção de marcas, patentes e cultivares. A remessa, quando efetuada, será feita sem o recolhimento do tributo.

(E) Depreciação integral:

O benefício permite a depreciação integral para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, no próprio ano de aquisição de equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos novos (nacionais), adquiridos e destinados exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

A quota de depreciação integral constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A quota de depreciação integral deverá ser controlada na parte B do LALUR. O total da depreciação acumulada (contábil + integral) não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

Trata-se de benefício financeiro, uma vez que há previsão legal de que, a partir do período de apuração que for atingido o limite (custo de aquisição), o valor da depreciação contábil registrada deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Garcia, (2014) salienta que na hipótese dos bens que deram origem à utilização do referido benefício serem alienados ou destinados a outra atividade diversa, o saldo controlado no LALUR deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme previsto no parágrafo 4 do art. 8, da instrução normativa n. 1187/2011.

(F) Amortização acelerada:

Este benefício consiste na dedução para efeito de apuração de IRPJ, no período de apuração em que forem efetivamente efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis destinados exclusivamente à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo intangível.

A amortização acelerada constituirá exclusão do lucro líquido para fins de apuração do IRPJ, não se aplicando à CSLL. A quota de amortização acelerada deverá ser controlada na parte B do LALUR. O total da amortização acelerada acumulada (contábil + acelerada) não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

Assim como o benefício da depreciação integral trata-se de benefício financeiro, uma vez que há previsão legal de que a partir do período de apuração que for atingido o limite (custo de aquisição) o valor da amortização contábil registrada deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

É importante salientar que na hipótese dos bens intangíveis que deram origem à utilização do referido benefício serem alienados ou destinados para atividade diversa, o saldo controlado no LALUR deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, conforme previsto no parágrafo 6, do art. 10 da instrução normativa n. 1187/2011.

Figura 2 – Tabela dos Incentivos Fiscais da “Lei do Bem”

Benefício	Detalhamento	Gastos	Recuperação
Exclusão Adicional - 60% a 80%	Exclusão do lucro real e da base da CSLL dos dispêndios com atividades de inovação	Despesas operacionais	20,4% a 34%
Exclusão Adicional 50% a 250 %	Exclusão do lucro real e da base da CSLL dos dispêndios com atividades de inovação a serem executadas por ICT's	Serviços de ICT	10% a 51%
Redução do IPI	Redução de 50% do IPI incidente sobre máquinas e equipamentos utilizados para P,D&I	Máquinas e Equipamentos para P,D&I	50%
Depreciação Integral	Depreciação integral no próprio período da aquisição de máquinas e equipamentos utilizados para P,D&I	Máquinas e Equipamentos para P,D&I	Benefício Financeiro
Amortização Acelerada	Amortização acelerada no próprio período da aquisição de bens intangíveis utilizados para P,D&I	Bens intangíveis para P,D&I	Benefício Financeiro
Redução a zero do IRRF	Redução a zero do IRRF incidente sobre remessas ao exterior para manutenção de marcas e patentes	Remessas para manutenção de marcas e patentes	100%

Fonte: Garcia (2014)

Condições para utilização dos benefícios da Lei do Bem

Em princípio, qualquer empresa que possua gastos e investimentos em atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica pode utilizar os incentivos fiscais previstos na Lei nº 11.196/2005.

Entretanto, os principais benefícios, tais como exclusão adicional dos dispêndios com atividades de P,D&I, depreciação integral ou imediata e amortização acelerada ou imediata, somente se aplicam às empresas tributadas pelo Lucro Real.

A Receita Federal do Brasil se pronunciou (Processo de Consulta n.46/2006 - 06/03/2006) dizendo que os incentivos fiscais relacionados com a inovação tecnológica, na parte relacionada com a tributação dos resultados da pessoa jurídica, somente podem ser usufruídos pelas empresas que se encontrarem no regime de lucro real. As demais empresas, optantes pelo lucro presumido ou simples, somente podem beneficiar-se de alguns dos incentivos, que não afetam a apuração do IRPJ e da CSLL, tais como redução do IPI e redução à zero da alíquota do IRRF.

Além disso, para utilização dos incentivos, é necessário que as empresas preencham alguns requisitos exigidos pela legislação, sendo eles:

Condições Gerais:

As empresas beneficiárias deverão comprovar sua regularidade fiscal: a instrução Normativa n. 1187/2011 determina a apresentação de certidões Negativas de Débitos (CND) ou de Certidão Positiva com Efeito de Negativa (CPD-EN) cuja validade compreenda o período dos 2(dois) semestres do ano calendário em que fizer uso dos benefícios.

A documentação relativa à utilização dos incentivos deverá ser mantida pela pessoa jurídica beneficiária à disposição da fiscalização da Receita Federal do Brasil durante o prazo prescricional;

As empresas beneficiárias deverão prestar ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI) em meio eletrônico, as informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica, até 31 de julho de cada ano (Art. 14 do Decreto nº. 5.798/2006). A não entrega do formulário acarretará 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.

Condições para o benefício da exclusão adicional dos dispêndios:

- Opção pela tributação pelo regime de apuração do Lucro Real;

- Poderão ser considerados apenas os gastos classificáveis como despesas operacionais para fins da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica;
- Lucro Fiscal no ano base: O benefício da exclusão adicional dos dispêndios é limitado 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;
- Apresentação de controle dos projetos de P,D&I;
- Os dispêndios devem ser controlados em suas contas contábeis específicas.
- Controle analítico dos custos e despesas integrantes para cada projeto incentivado.
- Apontamento de horas por projeto de cada pesquisador e funcionários de apoio técnico.
- Anotação no contrato de trabalho do pesquisador seu desempenho como pesquisador em atividades de inovação tecnológica;
- São beneficiados os gastos pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no país, ressalvados os benefícios da redução do IRRF sobre o registro de patentes no exterior e redução de 50% do IPI;
- Não poderão ser computados, para fins dos incentivos, os montantes alocados como recursos não reembolsáveis;
- Para fins de cálculo do incremento no número de pesquisadores exclusivos consideram-se não só as novas contratações como também as transferências de pessoal para atuar exclusivamente com projetos de P,D&I, desde que haja alterações nos contratos de trabalho para informar a atuação do colaborador como pesquisador exclusivo.

Exclusão Adicional de 20% (patente concedida ou cultivar registrado):

- Os dispêndios e pagamentos vinculados à P,D&I objeto de patente concedida ou cultivar registrado, deverão ser controlados no livro de apuração do lucro Real(LALUR) e excluídos na determinação do Lucro Real e da base da CSLL no período de apuração da concessão da patente ou do registro da cultivar, ainda que pagos no exterior.

Depreciação Integral e ou Amortização acelerada:

- A quota de depreciação ou amortização deverá ser controlada no livro de apuração do lucro Real (LALUR).

Controle analítico de custos e despesas

A Instrução Normativa nº 1.187/2011 dispõe, dentre outras exigências, sobre a obrigatoriedade do controle analítico dos custos e despesas integrantes para cada projeto incentivado, tais como recursos humanos, serviços de terceiros, material de consumo, dentre outros.

Usualmente, as empresas utilizam, segundo Garcia (2014), a título de exemplo, os seguintes tipos de controles:

- Controles contábeis gerenciais: Coletores de custos e despesas cujo objetivo é, dentre outros, manter a rastreabilidade dos dispêndios com P,D&I por projeto e/ou atividade, tais como:
 - centro de custo: Refere-se à unidade organizacional em uma área da contabilidade de custos que representa uma localização delimitada em que ocorrem os dispêndios. Importante salientar que será necessária a criação de um centro de custo por projeto e /ou atividade para atendimento da exigência expressa na Instrução Normativa n. 1187/2011.
 - Elemento PEP: O plano de estrutura do projeto (PEP) é um modelo do trabalho a ser executado num projeto constituído em uma estrutura hierárquica. O PEP é uma importante ferramenta que auxilia a manter a síntese do projeto, quais sejam: a base para organização e coordenação no projeto; e o montante de trabalho, o tempo requerido e os custos envolvidos no projeto. O elemento PEP é uma ferramenta disponível no módulo PS (Project System) do Enterprise Resource Planning (ERP) da empresa SAP, normalmente utilizado para controlar e gerenciar grandes projetos de investimento, entretanto várias empresas beneficiárias da lei do bem também têm expandido o uso dessa ferramenta para todos os projetos de P,D&I
 - Ordem Interna: É um coletor de custos e/ou despesas intermediário que auxilia nos processos de planejamento e controles de dispêndios. Ao final

dos projetos ou atividades seus custos e/ou despesas são apropriados por um ou mais receptores (centros de custos, contas contábeis, dentre outros). Existem diversos tipos de ordens internas, como por exemplo: ordem estatística, ordem de produção, ordem de investimento, ordem de custos indiretos, ordem de serviços, dentre outras.

➤ Além das ferramentas citadas acima, é necessário atribuir controles relacionados à mão de obra que será alocada aos projetos, como por exemplo:

➤ Apontamento de horas dos colaboradores envolvidos nas atividades de P,D&I: Essa ferramenta possibilita a rastreabilidade das horas despendidas nos projetos e/ou atividades, e que posteriormente servirá de base tanto para a valorização da mão de obra dos pesquisadores e do pessoal de apoio, quanto para estabelecer critérios de rateio uniformes e consistentes ao longo do tempo, conforme exigido pela Instrução Normativa n. 1187/2011.

➤ Interessante que esse apontamento de horas seja realizado por colaborador e por projeto/atividade contendo informações tais como: nome, número da matrícula, função/cargo e escolaridade do colaborador; centro de custo que arca com as despesas desse colaborador; e a data e as horas efetivamente trabalhadas.

Obrigações acessórias, fiscalização e penalidades

As empresas beneficiárias dos incentivos fiscais à inovação tecnológica da lei do bem devem se atentar a duas obrigações acessórias, sendo:

➤ Prestar ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação(MCTI), em meio eletrônico, informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, até 31 de julho de cada ano subsequente ao ano base (art. 14 de Decreto n. 5.798/2006);

➤ Indicar, em algumas fichas da declaração de informações Econômico-fiscais da pessoa jurídica - DIPJ, determinadas informações sobre os dispêndios e os incentivos fiscais à inovação tecnológica utilizados pela empresa.

➤ Relativo ao poder de fiscalização do uso dos incentivos fiscais à inovação tecnológica, o art. 14 do decreto n. 5.798/2006 dispõe que tal incumbência cabe a Receita Federal do Brasil (RFB), conforme descrito abaixo:

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.

Na questão das penalidades, conforme disposto no Art 24 da lei do Bem, o descumprimento de qualquer obrigação relacionada ao uso dos incentivos fiscais à inovação tecnológica ou a utilização indevida dos mesmos implica em (I) perda do direito aos benefícios ainda não utilizados; e (II) recolhimento do valor correspondente aos tributos não pagos em decorrência dos incentivos utilizados, acrescidos de juros e multa, de mora ou de ofício previstos na legislação tributária, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Por fim, como obrigações de deveres descumpridos ou utilização indevida dos incentivos fiscais à inovação tecnológica, que podem ocasionar penalidades, dentre outros podemos citar:

- O beneficiamento de algum projeto ou atividade que não atenda aos conceitos das atividade de P,D& I;
- O beneficiamento de despesas não classificáveis como operacionais ou de dispêndios expressamente vedados pela legislação que trata dos incentivos fiscais à inovação tecnológica;
- O não atendimento dos controles contábeis, de projetos e horas exigidos pela lei do bem, decreto regulamentador e instrução Normativa nº 1187/2011;

- O beneficiamento via depreciação integral ou redução do IPI do valor de bens não exclusivos às atividades de P,D&I;
- O não envio da prestação de contas ao MCTI pela beneficiária dos incentivos fiscais à inovação tecnológica até 31 de julho de cada ano;
- A não informação nas fichas de DIPJ das informações relativas aos incentivos fiscais à inovação tecnológica;
- A não comprovação de regularidade fiscal da beneficiária no ano de utilização.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

O estudo com base em seu objetivo de demonstrar como os incentivos fiscais previstos na Lei 11.196/05 (Lei do Bem) podem minimizar o custo tributário nas empresas pode ser considerado de natureza expositiva, descritiva, exploratória e estudo de caso teórico.

A unidade de análise do presente trabalho é uma empresa do segmento de elaboração de projetos de engenharia, arquitetura, urbanização e meio ambiente, serviços e fiscalização de obras e gerenciamento de empreendimentos. Mais especificamente a área de planejamento e controladoria da empresa, onde estão disponíveis os dados utilizados para a análise do estudo dos benefícios que a aplicação da Lei do Bem pode proporcionar.

Dois são os motivos principais da escolha desta empresa. Primeiro, o fato da mesma nunca ter utilizado benefícios fiscais da Lei do Bem. Em segundo lugar, a empresa apresenta projetos de investimentos em inovação que podem ser objeto de economias fiscais. Por simplificação a empresa será simplesmente denominada como <BOU>.

A coleta de dados foi realizada através de entrevistas em contato pessoal do pesquisador com a área de controladoria da empresa, onde os dados foram disponibilizados e a análise de dados foi realizada com a interpretação dos conceitos teóricos e a formulação de quadros e tabelas para converter os dados em informações que permitissem a análise de possíveis economias fiscais.

O método de pesquisa do presente estudo está limitado à aplicação de um único estudo de caso, onde as conclusões não podem livremente serem

correlacionadas com outras empresas. Outra limitação do estudo se concentra na ausência de estudos semelhantes que possam servir de comparação.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise da aplicação da Lei do Bem no estudo de caso teórico proposto na empresa <BOU> consiste em identificar o volume de economias fiscais possíveis diante de alguns projetos ainda não implementados. Os resultados deste estudo podem ser decisivos na tomada de decisão desta empresa para os investimentos com previsão de inversão ainda no ano de 2015.

A economia fiscal que pode ser obtida parte de quatro premissas: primeiro, que a empresa <BOU> tributa seus resultados pelo Lucro Real. Depois, que o Lucro Real da empresa <BOU> é superior a 240 mil reais, o que implica no pagamento de adicional de IRPJ de 10%. Em terceiro lugar, que as demais condições de uso da economia fiscal prevista na “Lei do Bem”, tais como, prestar informações ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI); preenchimento das Informações Econômico-fiscais da pessoa jurídica – DIPJ; o atendimento dos controles contábeis exigidos, e o cumprimento das demais exigências formais são todas viáveis. Por fim, a última premissa parte de uma informação obtida na entrevista com os planejadores da empresa <BOU>, que a expectativa de lucro real no ano 2015 é da ordem de 5 milhões de reais, antes deste investimento em pesquisa de inovação.

Na entrevista com o responsável pela área de planejamento e controladoria da empresa foi identificado um projeto de investimentos (<K>) do montante de 4 milhões de reais em pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica. Estes recursos seriam investidos integralmente no ano de 2015 e a empresa carece de conhecer que economia fiscal este investimento poderia trazer ao negócio. Por simplificação, o projeto passa a ser denominada de <K>.

A Figura 3 demonstra que o projeto <K> pode proporcionar um tipo específico de benefício fiscal originado na Lei do Bem, aquele decorrente da exclusão adicional da base de cálculo do lucro real e da contribuição social, de 60% do valor dos gastos. Os demais incentivos não se aplicam no caso estudado, uma vez que, o projeto prevê a aplicação dos recursos integralmente em gastos para o

desenvolvimento de inovação, sem aplicação de recursos em imobilizado ou intangíveis, sem o uso de ICTs (Instituição Científica Tecnológica) e sem remessa de recursos ao exterior.

Figura 3 – Aplicação dos incentivos fiscais no estudo na empresa <BOU>

Benefício	Detalhamento	APLICAÇÃO NA <BOU>
Exclusão Adicional - 60% a 80%	Exclusão do lucro real e da base da CSLL dos dispêndios com atividades de inovação	Aplicação de 60%, percentual mínimo.
Exclusão Adicional 50% a 250 %	Exclusão do lucro real e da base da CSLL dos dispêndios com atividades de inovação a serem executadas por ICT's	Não se aplica pela inexistência de operações com ICTs
Redução do IPI	Redução de 50% do IPI incidente sobre máquinas e equipamentos utilizados para P,D&I	Não se aplica pela inexistência de aplicação de recursos em imobilizados
Depreciação Integral	Depreciação integral no próprio período da aquisição de máquinas e equipamentos utilizados para P,D&I	Não se aplica pela inexistência de aplicação de recursos em imobilizados
Amortização Acelerada	Amortização acelerada no próprio período da aquisição de bens intangíveis utilizados para P,D&I	Não se aplica pela inexistência de aplicação de recursos em intangíveis
Redução a zero do IRRF	Redução a zero do IRRF incidente sobre remessas ao exterior para manutenção de marcas e patentes	Não se aplica pela inexistência de remessa ao exterior

Fonte: Elaborado pelos autores

A Figura 3 demonstra que o projeto <K> pode proporcionar um tipo específico de benefício fiscal originado na Lei do Bem, aquele decorrente da exclusão adicional da base de cálculo do lucro real e da contribuição social, de 60% do valor dos gastos. Os demais incentivos não se aplicam no caso estudado, uma vez que, o projeto prevê a aplicação dos recursos integralmente em gastos para o desenvolvimento de inovação, sem aplicação de recursos em imobilizado ou intangíveis, sem o uso de ICTs (Instituição Científica Tecnológica) e sem remessa de recursos ao exterior.

Desta forma, o benefício fiscal apurado é da ordem de R\$ 2.176.000,00 (dois milhões, cento e setenta e seis mil reais) (Figura 4), obtidos pela dedução dos 4 milhões como despesa operacional e mais 2,4 milhões de reais excluídos na apuração do lucro real (60%).

Figura 4 – Economia Fiscal identificada na empresa <BOU>

RÚBRICA	%	Valor	%	Lei do Bem	Ganho efetivo
Dispendios c/ Pesq. Tec. e Desenv. de Inov. Tec. (Lei n-o 11.196/2005)		4.000.000,00	60%	2.400.000,00	
Dedução de irpj + adicional	25%	1.000.000,00		600.000,00	1.600.000,00
Dedução de CSLL	9%	360.000,00		216.000,00	576.000,00
total		1.360.000,00		816.000,00	2.176.000,00
% de retorno s/dispêndios		34,00%		34,00%	54%

Fonte: Elaborado pelos autores

A economia fiscal é da ordem de 54% dos gastos projetados em pesquisas para inovação.

Caso a empresa não opte em incorrer nestes gastos, o lucro real estimado de 5 milhões de reais provocará na empresa um custo tributário da ordem de 1,7 milhões de reais (Lucro Real de 5,0 M x 34%), o que destruirá parte do valor que poderia servir ao investimento nas pesquisas de inovação.

Por outro lado, caso a empresa opte em fazer o investimento, e seu lucro real ficar na ordem projetada de 5 milhões de reais, menos os 4 milhões que serão registrados como despesas operacionais, ou seja, um milhão de reais, o benefício da exclusão adicional de 60% das despesas se perderá em parte, uma vez que o teto de aproveitamento é o próprio lucro real do ano.

A Figura 4 mostra que a dedução adicional possível é de 2,4 milhões, porém, apenas 1,0 milhão poderá ser aproveitado, para que o lucro real fique zerado no ano. Assim ocorrendo, a empresa destrói a possibilidade de aproveitamento dos outros 1,4 milhões, o que significa uma perda financeira de 476 mil reais (1,4 M x 34%).

Neste sentido, o estudo indica a necessidade de um planejamento, de forma que a empresa invista no ano de 2015 o valor máximo de 3,1 milhões de reais (considerando lucro real de 5 milhões antes do cômputo dos gastos) e os demais 900 mil reais sejam investidos no ano seguinte ou posteriores.

Assim ocorrendo a empresa pode efetivar seu projeto de 4 milhões de reais divididos como sugerido em dois anos o que levará a uma economia fiscal de R\$ 2.176.000,00 (dois milhões, cento e setenta e seis mil reais) ao longo dos dois anos.

No primeiro ano, a economia é de 1,7 milhões de reais, convertendo impostos que seriam pagos em parte dos gastos feitos para promoção das pesquisas em inovação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A carga tributária é um fator importante no desempenho das organizações empresariais. Alguns autores afirmam que o impacto da carga tributária é decisivo sobre a competitividade dos bens e serviços (MARIA; LUCHIEZI, 2010). Assim, a minimização de qualquer custo visando melhores condições de competitividade estimula as empresas a fazerem estudos e planejamentos para obter o máximo de economias fiscais. (SILVA; GIRARDI, 2013).

O estudo de natureza expositiva, descritiva e exploratória, usou um estudo de caso teórico para cumprir com o objetivo de demonstrar como os incentivos fiscais previstos na Lei 11.196/05 (Lei do Bem) podem minimizar o custo tributário nas empresas.

O estudo apresentado demonstrou a geração de economias fiscais da ordem de 54% sobre o valor dos gastos projetados para desenvolvimento de pesquisas de inovação. Este percentual representa um montante superior a 2 milhões de reais, que pode representar importante incremento no capital de giro da empresa estudada, ou novos investimentos. A empresa objeto do estudo de caso teórico tem projetado para o ano de 2015 o montante de 1,7 milhões de reais a título de IRPJ e CSLL, o que dá conta do significado que o uso deste benefício fiscal pode ter para muitas empresas brasileiras.

Porém, o estudo aponta que a empresa não pode simplesmente investir o montante projetado de 4 milhões de reais, sem planejar a época a executar estes investimentos. Proceder em todo investimento no ano de 2015 significa destruir parte da economia possível, pelas limitações de aproveitamento em relação ao volume do lucro real projetado. Porém, dividindo o planejamento em dois exercícios sociais a empresa consegue auferir a totalidade dos benefícios para os pontos da legislação que pretende usar.

Desta forma, o estudo demonstra como as empresas podem utilizar os benefícios da Lei do Bem para minimizar o custo tributário. Ainda como sugestão de

novos estudos o tema pode ser ampliado estudando efeitos adicionais pela compra de imobilizado, investimentos em intangíveis ou compra de máquinas e equipamento, bem como, com o planejamento do crescimento da equipe de trabalho nas áreas de pesquisas e inovação tecnológica.

REFERÊNCIAS

BORGES, Humberto Bonavides, Gerencia de Impostos 4° ED. São Paulo, 2002.

Brasil. Lei n. 11.196 de 21 de Novembro de 2005. Brasília: Senado, 2005

BRASIL. Instrução Normativa n. 1.187 de 30 de Agosto de 2011. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2011.

[BRASIL.Ministério de Ciência, Tecnologia e Inovação; disponível em http://www.mcti.gov.br/index.php](http://www.mcti.gov.br/index.php) acessado em 2014/2015

BRASIL.Receita Federal do Brasil; disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br> Acessado em 2014/2015

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir, Gestão Tributária: Uma Abordagem multidisciplinar /Mônica Sionara Schpallir Calijuri; Alexsandro Broedel Lopes - São Paulo: Atlas,2011.

CAZOLAIO, Aziz Eduardo. política fiscal de incentivo à inovação no Brasil: análise do desempenho inovativo das empresas que usufruíram benefícios da lei 11.196/05 (lei do Bem). dissertação de mestrado em economia. ufrgs, 2011.

CHAVES Francisco Coutinho, Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada / Francisco Coutinho Chaves – 2 Ed.. São Paulo: Atlas, 2010.

FONTANINI, José Italo Candêo; CARVALHO, Hélio Gomes de. As inovações incrementais em processos e seus fatores contribuintes em um ambiente industrial– um de caso. Disponível em: < [http:// pg.utfpr.edu.br/ dirppg/ ppgep/ ebook/ producao1/5_Jos](http://pg.utfpr.edu.br/dirppg/ppgep/ebook/producao1/5_Jos)

GARCIA, Christimara Lei Do Bem - Como Alavancar a Inovação com a Utilização dos Incentivos Fiscais. Ed. Pillares: SP - 2014

GRAVE, PS; MENDES A.A. Pensamento estratégico contemporâneo: possíveis fundamentos antigos da estratégia como uma medida administrativa atual ou em busca do elo perdido ? in:Encontro Nacional dos Programas de pós Graduação em Administração- EANPAD, 25., 2001. Campinas. Anais...Campinas ANPAD, 2001.

HENDERSON, Bruce D. As origens da estratégia. In: MONTGOMERY, Cinthia A.

PORTER, M.(Org).

INNOVATION Data – Oslo Manual, Paris, 1997

IBGE, Instruções para o preenchimento do questionário de Pesquisa de Inovação PINTEC 2011, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão:Brasília 2012.

INSTITUTO INOVA. <http://www.institutoinova.org.br/index.php/Inova/Comunicacao/Noticias/Entrevista-Saiba-mais-sobre-a-Lei-do-Bem> acesso em 15 de março de 2015, 11:14hs.

KARAYAN, John; SWENSON, Charles W. *strategic business tax planning* 2.ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2007.

LEIFER, Richard; O'CONNOR, Gina Colarelli, Rice, Mark; A implementação de inovação Radical em empresas maduras; Disponível em <Http://moysessinantob.com.br> acesso em 2014.

MATIAS-PEREIRA, José; UNB RAE- Eletrônica, v. 4 , n.2, art. 18, jul/dez 2005.

MARIA, Elizabeth de Jesus, LUCHIEZI JR., Álvaro.. Tributação no Brasil - em busca da justiça fiscal / (organizadores). - Brasília: 2010.

MARTINS; Eliseu. Contabilidade de Custos.9. Ed. São Paulo:Atlas,2009

MCTI, Ministério da Ciência, tecnologia e inovação. 2014. em http://www.mcti.gov.br/noticias/-/asset_publisher/lqV53KMvD5rY/content/mcti-envia-relatorios-analisados-da-lei-do-bem-a-empresas acesso em 15 de março de 2015, 13:16h.

MCTI, MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO GABINETE DO MINISTRO PORTARIA Nº 715, DE 16 DE JULHO DE 2014 DOU de 17/07/2014. EM http://www.mct.gov.br/upd_blob/0231/231961.pdf, acesso em 15 de março de 2015, 13:22h.

MCTI, MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO. Relatório Anual da utilização dos incentivos fiscais da Lei do Bem – Ano 2011 – publicado em dezembro de 2012. Em http://www.mct.gov.br/upd_blob/0226/226342.pdf acesso em 15 de março de 2015, 13:28h.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR. José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. Controladoria Estratégica - 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luis Martins de Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com as Respostas Al. 12 Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís Controladoria Estratégia e Operacional: Conceitos, Estrutura, Aplicação- 3 ed. Ver. E atual. – São Paulo:Cengage Learning, 2012.

SCHUMPETER, Joseph Ensaios sobre Empresários, Inovação, Ciclos Econômicos, e a Evolução do Capitalismo, Posted on 27 Jul, 2012 <http://www.macrometria.pt/2012/07/27/ensaios-sobre-empresarios-inovacao-cicloseconomicos->

SIDIRLEY, Fabiani; SBRAGIA, Roberto. *Tax Incentives for technological business innvation in brazil: the use of the good law. **journal of technology management and innovation***, 2014, vol.9 (4). p.53-63.:

SILVA, Eder Moraes da; GIRARDI, Humberto. Atividade operacionais versus administração patrimonial: planejamento tributário com uso de cisão parcial. Revista de Contabilidade Dom Alberto. Santa Cruz do Sul, v.1, n.4, dez, 2013.

SIQUEIRA, Tagore Villarim de..O SETOR DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO NO BRASIL NO PERÍODO RECENTE. REVISTA DO BNDES, RIO DE JANEIRO, V. 14, N. 27, P. 213-260, JUN. 2007.

ZUCHI, Alberto Luiz. Utilização da Informação Contábil na adesão aos incentivos fiscais de inovação tecnológica estabelecidos pela Lei nº 11.196/2005. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, USP, 2013.