

## **Análise do reconhecimento contábil do incentivo fiscal oriundo da adesão ao “Programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística”**

### *An accounting recognition analysis of tax incentive arising from adherence to the “Rota 2030 Program – Mobility and Logistic”*

Recebido: 01/04/2022 - Aprovado: 20/06/2022 - Publicado: 01/07/2022  
Processo de Avaliação: Double Blind Review

Fernando Wilbert Albernaz Andrade<sup>1</sup>  
Flavio Riberi<sup>2</sup>  
Alexandre Gonzales<sup>3</sup>

#### **RESUMO**

A indústria automotiva brasileira iniciou o ano de 2018 com uma grande dúvida: “O programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística será aprovado?”. As discussões ocorreram durante todo o ano até que no dia 10 de dezembro de 2018 foi aprovada a Lei nº 13.755, que concede as empresas habilitadas, uma série de benefícios fiscais, com contrapartida em investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D). Neste contexto, o presente artigo teve por objetivo avaliar se as empresas habilitadas ao programa têm adotado o mesmo tratamento contábil para reconhecimento e divulgação dos créditos tributários oriundos do programa Rota 2030. Trata-se de um estudo qualitativo, descritivo, cujos dados foram extraídos de entrevistas realizadas com os gestores de empresas do setor automotivo. O perfil selecionado de cada empresa visa estabelecer um confronto entre modelos de negócios, tamanho e público-alvo, a fim de se determinar se tais características foram relevantes na tomada de decisão de qual tratamento contábil utilizar. Com isso, foi possível observar que não há unanimidade nessa escolha, onde parte das empresas entrevistadas, utilizam uma contabilização distinta das demais. O resultado do estudo também demonstrou que, pelo fato de o montante gerado de créditos tributários implicar em indicadores patrimoniais e de resultado, e que podem determinar, inclusive, a permanência da empresa no programa Rota 2030, a escolha pelo tratamento contábil se torna relevante no processo de tomada de decisão e análise de resultados.

**Palavra-Chave:** Programa Rota 2030 - mobilidade e logística, incentivos fiscais, pesquisa e desenvolvimento; subvenções governamentais.

#### **ABSTRACT**

*The Brazilian automotive industry started the year 2018 with a big question: "Will the Rota 2030 program - Mobility and Logistics be approved?". The discussions took place throughout the year, and then, on December 10, 2018, the law No. 13,755 was approved, granting*

<sup>1</sup> Especialista em IFRS pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras- FIPECAFI. Brasil. Email: fernando.wilbert@hotmail.com

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA-USP. Docente da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras- FIPECAFI. Brasil. Email: flavio\_riber@yahoo.com.br

<sup>3</sup> Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP. Professor do Insper. Brasil. Email: gonzalesprofessor@gmail.com

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

*automotive companies a series of tax benefits, with a counterpart in investments in Research and Development (R&D). In this context, this article aimed to assess whether automotive companies qualified for the program have adopted the same accounting treatment for recognition and disclosure of government grants arising from the Rota 2030 program. This is a qualitative, descriptive study, whose data were collected from interviews carried out with managers of companies in the automotive sector. The selected profile of each company aims to establish a comparison between business models, size and target audience, in order to determine whether these characteristics were relevant in decision-making process over the appropriate accounting treatment to be applied. Notwithstanding firm characteristics, it was possible to observe that there is no unanimity in this choice, where part of the interviewed companies use a different accounting from the others. The result of the study also demonstrated that, due to the fact that the amount of government grants generated implies equity and income indicators, and that can even determine the permanence of the company in the Rota 2030 program, the choice for accounting treatment becomes relevant in the decision-making process and analysis of results.*

**Keywords:** Rota 2030 program - mobility and logistic, tax incentive, research and development; government grants.

## 1. INTRODUÇÃO

O Rota 2030 vem em resposta a crescente necessidade do setor por incentivos de investimentos que garantam a competitividade dos produtos vendidos em território nacional. Serão disponibilizados em torno de R\$ 1,5 bilhões por ano em incentivos a indústria, caso as empresas invistam algo em torno de R\$ 5 bilhões em Pesquisa e Desenvolvimento – P&D. (Silva, 2018)

Segundo o Art. 8<sup>a</sup> da Lei nº 13.755 de 2018, as principais diretrizes do programa são:

- Apoio à pesquisa, desenvolvimento e inovação, a fim de incrementar a eficiência energética, o desempenho estrutural e a disponibilidade de tecnologia de assistência à direção dos veículos comercializados no país;
- Promover o uso de biocombustíveis e formas alternativas de propulsão e valorizar a matriz energética brasileira;
- Integrar a indústria automotiva brasileira às cadeias globais de valor.

A primeira fase do programa vigorará de 1º de Dezembro de 2018 até 30 de Novembro de 2023 e foi instituído como política pública de longo prazo, que visa ampliar a competitividade da indústria automotiva brasileira por meio da redução de custos e diferenciação tecnológica. O objetivo central do programa é ampliar a inserção global da indústria automotiva nacional e adota como princípios basilares a sustentabilidade ambiental e cidadania, complementados por políticas de estímulo à Pesquisa e Desenvolvimento (P&D). (MDIC, 2020)

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

Muitas são as motivações para o surgimento deste programa, e dentre elas, conforme Lima e Guardia, (2018, p. 1), se considera o investimento feito pela indústria automotiva para trazer tecnologia e inovação, tendo em vista a busca por uma maior vantagem competitiva em produtos desenvolvidos localmente.

Nesse contexto, para viabilizar a execução do plano de longo prazo, com vistas a fomentar o desenvolvimento da indústria, a Lei nº 13.755/18, concede benefícios tributários na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), para empresas optantes pelo lucro real e que estejam habilitadas ao programa, desde que realizem dispêndios com pesquisa e desenvolvimento no país. (Brasil, 2018).

Além do incentivo para P&D, a Lei nº 13.755/18, criou o regime de Autopeças Não Produzidas, que permite a importação de autopeças sem produção nacional equivalente, com isenção de Imposto de Importação. O objetivo é desenvolver o setor, estimular o adensamento da cadeia produtiva de autopeças e promover a absorção de novas tecnologias aos veículos produzidos no Brasil. (MDIC, 2020)

O Rota 2030 é um importante passo no desenvolvimento da indústria nacional, contudo, traz consigo diversos desafios que tornam difícil a decisão de adesão ao programa. As exigibilidades para classificação de atividades como P&D e itens considerados estratégicos, a análise da projeção de faturamento frente ao incentivo gerado e a quantidade de reportes periódicos e *compliance* exigidos pelo governo para a permanência no programa, são exemplos desses desafios, conforme explica Roa (2019).

Para a Contabilidade, cabe o desafio de registrar, valorizar, divulgar e avaliar os montantes gerados de crédito tributário de forma que reflitam os benefícios econômicos gerados pelas empresas. Um dos principais objetivos da adoção das normas internacionais de contabilidade, as chamadas *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, é a de dar ao leitor a capacidade de comparar as demonstrações contábeis, independente da empresa, do país, ou do ano observado. (Araújo, Souza, & Lemes, 2015).

Assim, o presente trabalho se justifica, tendo em vista que o caráter de comparabilidade do reconhecimento dos incentivos fiscais do Programa Rota 2030, deve ser observado, tendo em vista suas consequências para os usuários das demonstrações contábeis. Além disso, devido a importância do setor automotivo no cenário econômico brasileiro, e devido ao perfil de longo prazo do programa, a importância desse trabalho é a de analisar se as demonstrações contábeis

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

de empresas habilitadas, podem apresentar disparidades no tocante ao reconhecimento e divulgação dos incentivos.

Neste contexto, sabe-se que um incentivo fiscal com contrapartida em redução ou isenção de impostos conferido a empresas de determinado setor merece classificação e tratamento conforme as exigências do CPC 07 sobre subvenções e assistências governamentais. Considerando que o benefício fiscal do programa rota 2030 possa ser usufruído pelas empresas do setor automotivo, seguimos para responder a seguinte questão:

O tratamento contábil do reconhecimento de créditos tributários obtidos com o programa Rota 2030 vem sendo adotado uniformemente pelas empresas do setor automotivo?

A pesquisa foi estruturada em cinco seções, incluindo esta introdução. O segundo capítulo se dedicou à revisão de literatura, a qual teve como base a discussão sobre a forma de reconhecimento e divulgação dos incentivos do programa, seguido dos aspectos relacionados a contabilização de incentivos fiscais a luz da norma contábil e pôr fim a relação entre as subvenções governamentais e a tomada de decisão. No terceiro capítulo são traçados os aspectos metodológicos dessa pesquisa. Na quarta parte, são apresentados os resultados da pesquisa empírica e na quinta, e última etapa, são apresentadas as considerações finais.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. INCENTIVOS DO PROGRAMA ROTA 2030 – MOBILIDADE E LOGÍSTICA**

Conforme mencionado anteriormente, o Programa Rota 2030 determina a criação de dois tipos distintos de incentivos fiscais, a seguir são demonstrados os referenciais teóricos descrito na Lei nº 13.755/18, que dão origem a cada incentivo, bem como sua forma de reconhecimento e utilização.

O Art 11º da Lei nº 13.755/18, estabelece os requisitos para reconhecimento do crédito tributário oriundo de dispêndios com P&D. Quanto à origem do crédito, a lei determina que a pessoa jurídica habilitada ao programa poderá deduzir do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos, o valor correspondente à aplicação da alíquota e adicional do IRPJ e da alíquota da CSLL sobre até 30% (trinta por cento) dos dispêndios realizados no País, no próprio período de apuração, desde que sejam classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto de renda. (Brasil, 2018).

Ainda segundo o mesmo artigo da lei, são exemplos de dispêndios com pesquisas e desenvolvimento, aqueles que abrangem atividades de pesquisa básica dirigida, pesquisa

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

aplicada, desenvolvimento experimental, projetos estruturantes, capacitação de fornecedores, dentre outros. (Brasil, 2018).

O Programa também prevê incentivo adicional de IRPJ e CSLL, para dispêndios em áreas consideradas estratégicas. O Art 11<sup>a</sup> do § 5<sup>o</sup> menciona que

São considerados dispêndios estratégicos com pesquisa e desenvolvimento aqueles sejam relativos à manufatura avançada, conectividade, sistemas estratégicos, soluções estratégicas para a mobilidade e logística, novas tecnologias de propulsão ou autonomia veicular e suas autopeças, desenvolvimento de ferramental, moldes e modelos, nanotecnologia, pesquisadores exclusivos, big data, sistemas analíticos e preditivos (data analytics) e inteligência artificial, conforme regulamento do Poder Executivo federal. (Brasil, 2018).

As empresas que possuem gastos com P&D classificáveis nesta modalidade, podem beneficiar-se de dedução adicional de IRPJ e CSLL, correspondente a aplicação da alíquota de até 15% (quinze por cento) incidentes sobre os dispêndios, limitados a 45% (quarenta e cinco por cento) do dispêndio total com P&D. (Brasil, 2018).

No que diz respeito ao método de reconhecimento do crédito tributário, o Art 11<sup>o</sup> nos § 1<sup>o</sup> e § 3<sup>o</sup> da Lei nº 11.755/18, explicam que o crédito gerado, em cada período de apuração, não pode exceder o total do valor de IRPJ e CSLL devidos, com isso, a parcela apurada excedente a esse limite, somente poderá ser deduzida em períodos de apuração subsequente. (Brasil, 2018).

Estando este incentivo, condicionado a apuração de IRPJ e CSLL devidos, a lei não determina um período máximo de utilização de tais créditos, uma vez que, a apuração de impostos devidos depende do reconhecimento de lucro tributável, por parte da empresa habilitada. Para Roa (2019), muitas empresas não conseguem projetar cenário de lucro tributável nos próximos anos, o que também desestimula a habilitação no programa. Desta forma, após intensa discussão entre o governo e as montadoras, o Ministério da Fazenda e da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC), resolveu dar prazo de 15 anos para as empresas abaterem os créditos gerados. (Isto é dinheiro, 2018).

Por fim, no que diz respeito a mensuração do crédito tributário, podem compor a base do incentivo, gastos incorridos com folha de pagamento; capacitação de funcionários e fornecedores; despesas com desenvolvimento de equipamentos e moldes; serviços de terceiros; materiais de consumo; dentre outros. Não podem compor a base do incentivo, despesas com depreciação ou amortização, que não forem para produção; despesas com aluguéis e arrendamento mercantil (Secretaria da Receita Federal, 1996, art. 25); provisões, exceto as

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

constituídas para pagamento de férias e 13º salário; doações; brindes e outros. (Secretaria Receita Federal, 1996, art 21)

A Lei Nº 13.755/18, também determina, no Art 11 no § 3, que o total de gastos incorridos no período, superior a 30%, podem ser utilizados na apuração dos incentivos em exercícios subsequentes, assim, o crédito tributário é composto por gastos incorridos no ano corrente e em anos anteriores, que não tiverem sido utilizados na mensuração do crédito tributário daquele exercício.

Além do incentivo de IRPJ e CSLL, a Lei nº 13.755 cria o Regime de Autopeças Não Produzidas e estabelece nos Art 20º e Art 21ª, que para as peças, componentes, conjuntos, subconjuntos e pneumático sem capacidade de produção nacional equivalente, será concedida isenção dos impostos de importação, quando estes forem destinados à industrialização de produtos automotivos. (Brasil, 2018).

Como contraprestação à isenção do imposto, é originada a obrigação de investimento, correspondentes ao montante equivalente à aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) do valor aduaneiro em projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação e em programas prioritários de apoio ao desenvolvimento industrial e tecnológico para o setor automotivo e sua cadeia, conforme estabelecido no Art 25º da Lei nº 13.755/18. (Brasil, 2018).

Nos casos em que a empresa habilitada não comprova os dispêndios previstos, sanções administrativas podem ser aplicadas, conforme mencionado no Art 26º, podendo haver inclusive a suspensão da habilitação ao programa. (Brasil, 2018).

Na tabela abaixo é demonstrado o resumo dos incentivos fiscais do programa e suas respectivas fórmulas de cálculo.

**Tabela 1** – Resumo de incentivos fiscais e fórmulas de cálculo incentivo/obrigação

<b>Tipos de incentivos</b>	<b>Fórmula de cálculo incentivo/obrigação</b>
IRPJ e CSLL sobre dispêndios com P&D	Total de dispêndios com P&D x 30% x 34% (alíquota IRPJ/CSLL)
IRPJ e CSLL sobre dispêndios com P&D (estratégico)	Total de dispêndios com P&D x 45% (limite previsto) x 15% x 34%
Redução da alíquota de II	Valor aduaneiro x 2%

Fonte: Elaborado pelo Autor.

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

## **2.2. ANÁLISE DO TRATAMENTO CONTÁBIL DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS**

### **2.2.1. Créditos Gerados de IRPJ e CSLL Sobre Dispêndios com P&D**

Como mencionado anteriormente, os créditos gerados com P&D, devem ser deduzidos da apuração do imposto devido, e que tais créditos são gerados pela comprovação de dispêndios, com base no reconhecimento como despesas operacionais. A depender da forma como se interpreta a origem e a forma dessas deduções, a normativa contábil vigente traz duas interpretações possíveis para o reconhecimento deste tipo de incentivo.

A primeira interpretação tem origem no Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o lucro, onde determina-se que o valor do benefício fiscal pode ser contabilizado como dedução na apuração do IRPJ e CSLL devidos, à exemplo do benefício fiscal concedido por meio da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, também conhecida como Lei do Bem. Este outro programa, concedido a empresas habilitadas, possui forma semelhante de incentivo, conforme definido no Art 19º-A, da Lei nº 11.196/05:

A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica. (Brasil, 2005)

Assim, o reconhecimento do incentivo com P&D do Programa Rota 2030, deverá ser feito de acordo com o Art 18º no § 3º da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de novembro de 1996, o qual disciplina que na apuração anual do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir dos impostos devidos o valor dos incentivos fiscais, observados os limites e prazos fixados na legislação vigentes. (Brasil, 1996).

Com base no exposto acima, o benefício fiscal em questão deverá então ser utilizado como abatimento direto do valor de IRPJ e CSLL a pagar. Em outras palavras, seria tal benefício mero abatimento de tributos, devendo ser mensurado pelo valor esperado a ser pago para as autoridades tributárias, conforme prevê o item 46 do Pronunciamento Técnico CPC 32.

Segue exemplo ilustrativo da forma de contabilização deste incentivo com base na primeira interpretação.

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

**Tabela 2** – Exemplo reconhecimento incentivo IPRJ/ CSLL – primeira interpretação

Demonstração do Resultado	Rota 2030 - dedução	
	IRPJ/CSLL	
Receita	R\$	1.250.000,00
Despesas/Custo	-R\$	495.000,00
Despesas com P&D	-R\$	155.000,00
<b>Resultado operacional</b>	<b>R\$</b>	<b>600.000,00</b>
Efeito exclusão Rota 2030 (30% x 34%)	-R\$	15.810,00
Efeito exclusão Rota 2030 - estratégico (15% x 34%) limitado a 45% do total de P&D	-R\$	3.557,25
<b>Base de cálculo IRPJ e CSLL</b>	<b>R\$</b>	<b>580.632,75</b>
<b>IRPJ e CSLL devidos (34%)</b>	<b>R\$</b>	<b>197.415,14</b>

Fonte: Elaborado pelo Autor.

A segunda interpretação é feita a partir dos termos do Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistências Governamentais, item 12, que define que, uma subvenção governamental é definida como 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.

Como já mencionado, a Lei nº 13.755/18, no Art 11º, determina que a origem do crédito tributário está na comprovação dos dispêndios com P&D, classificados como despesas operacionais. Assim, o reconhecimento do incentivo deverá ser feito conforme o CPC 07, item 12, corroborado por Gelbcke, Santos, Iudicibus e Martins (2018), que preveem que o benefício fiscal deve ser contabilizado como receita ao longo do período e confrontado com as despesas que irá compensar.

Quanto ao método de realização, o cálculo do benefício independe do valor de lucro tributável ou prejuízo fiscal apurado no período ou, ainda, do valor apurado de IRPJ ou CSLL a pagar, já que leva em consideração o montante de dispêndios incorridos em P&D no Brasil, ou seja, o benefício fiscal concedido tem essência econômica de incentivo para investimentos em P&D e não se configura como mera redução do imposto a pagar. Além disso, conforme o item 9 do CPC 07 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2010), 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.



<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

Segue Tabela 3 com exemplo ilustrativo da forma de contabilização deste incentivo com base na segunda interpretação.

**Tabela 3** – Exemplo reconhecimento incentivo IPRJ/ CSLL – segunda interpretação

Demonstração do Resultado	Rota 2030 - IRPJ/CSLL como subvenção governamental
Receita	R\$ 1.250.000,00
Despesas/Custo	-R\$ 495.000,00
Despesas com P&D	-R\$ 155.000,00
Receita - Rota 2030 (30% x 34%)	R\$ 15.810,00
Receita - Rota 2030 (estratégico) (15% x 34%) limitado a 45% do total de P&D	R\$ 3.557,25
<b>Resultado operacional</b>	<b>R\$ 619.367,25</b>
Efeito Rota 2030 (Receita Não tributável)	-R\$ 19.367,25
<b>Base de cálculo IRPJ e CSLL</b>	<b>R\$ 600.000,00</b>
<b>IRPJ e CSLL devidos (34%)</b>	<b>R\$ 204.000,00</b>
<b>Saldo restante a pagar (IR/CS) - após utilizar Rota</b>	<b>R\$ 184.632,75</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

### 2.2.2. Créditos Gerados no Regime de Autopeças Não Produzidas

Além do incentivo em P&D, o programa prevê a criação do Regime de autopeças não produzidas, que permite a importação de autopeças com isenção de Imposto de importação. No Art. 25º da referida lei, verifica-se que o fato gerador da obrigação de dispêndio com projetos de P&D, é a importação de bens com isenção, onde aplica-se sobre o valor aduaneiro a alíquota de 2% (Brasil, 2018). Sendo assim, cria-se duas interpretações quanto a contabilização tanto do crédito tributário quanto da obrigação de dispêndio.

A primeira interpretação, tem origem no Pronunciamento CPC 16 – Estoques, item 11, onde é mencionado que o imposto de importação é parte integrante do custo de aquisição dos estoques, logo, a redução da alíquota de II, determinada no Rota 2030, não se trataria de uma subvenção governamental, uma vez que se configura como uma redução temporária do imposto, e porque a obrigação de dispêndio com P&D nasce após a importação da peça, sendo esse gasto não condicionante para a importação. Já o dispêndio com P&D, a obrigação de desembolso deve ser contabilizada com base no item 10 do Pronunciamento CPC 25 Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes.

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

A segunda interpretação, tem origem no Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistencial Governamentais, e determina que a redução do II se configura como uma subvenção governamental, uma vez que o dispêndio obrigatório é condição determinante para a permanência da companhia no programa, desta forma, a redução da alíquota deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com os dispêndios de P&D que pretende compensar, nos moldes no item 12.

Desta forma, a obrigatoriedade do dispêndio se torna condição para o reconhecimento do crédito tributário, o que está previsto no CPC 07.

### **2.2.3. Estudos Recentes Sobre Tomada de Decisão Baseado em Normas Contábeis**

O julgamento e a tomada de decisão estão presentes em muitas situações da área contábil. Envolve a necessidade de estimar, mensurar, reconhecer e estabelecer critérios, como, por exemplo, a depreciação, a vida útil econômica, o valor recuperável, entre outros. O êxito do julgamento dos fatos contábeis pelos profissionais da contabilidade no que tange ao processo de mensuração e reconhecimento da informação depende do nível de conhecimento do assunto, ou de bases confiáveis para estimar ou definir critérios claros e objetivos. (Oro & Klann, 2017).

Oro e Klann (2017), explicam a diferença entre decisão e julgamento, é que a primeira envolve resolução de problemas, pois os indivíduos tentam fazer a melhor escolha a partir de uma série de opções, enquanto que o julgamento é avaliado pelo grau de precisão e pode ter consequências indiretas por meio de decisões tomadas (Oro & Klann, 2017). Para Gomes (2007, p. 1), a decisão é o “processo que leva direta ou indiretamente a escolha de, ao menos, uma dentre diferentes alternativas, todas estas candidatas a resolver determinado problema”.

Nesse contexto, um valor contábil é relevante se ele é capaz de fazer a diferença para as decisões dos usuários das demonstrações financeiras e é confiável se representa o que pretende representar. (Bragança & Melillo, 2017).

Bragança e Melillo (2017) destacam que a escolha contábil, é qualquer decisão com o intuito de influenciar o resultado contábil e que a escolha de métodos e de técnicas contábeis tem relação com dois tipos de fatores: o tamanho da firma e sua alavancagem financeira.

Lima (2007) observou o comportamento de usuários da informação contábil na forma de apresentação e evidenciação dos relatórios contábeis e sua influência nas decisões dos usuários. O estudo foi realizado por meio de experimentos com alunos de instituições públicas

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

e privadas. Os resultados comprovaram o efeito formulação em cinco das seis situações apresentadas.

Macedo e Fontes (2009) analisaram o impacto da racionalidade limitada no processo decisório, num ambiente de análise contábil-financeira. Para tanto, foi aplicado um questionário a 91 analistas, convidados a tomar uma decisão ou emitir uma opinião acerca dos aspectos abordados em cada uma das questões. Os resultados mostram que, de maneira geral, os usos de julgamento, bem como da teoria prospectiva, levam a vieses, que desviam a escolha de uma alternativa meramente racional.

O processo de decisão em ambiente contábil, sob a ótica da Teoria prospectiva, demonstra que as decisões são baseadas principalmente em julgamento, contribuindo para consciência das imperfeições dos julgamentos e decisões (Pinto, 2012). A pesquisa foi aplicada aos profissionais da contabilidade. Nos resultados, constatou-se que as questões que envolvem certeza no campo dos ganhos são as mais procuradas entre os respondentes.

### **3. METODOLOGIA**

Este estudo possui natureza descritiva e caráter qualitativo, a partir da seleção de 7 empresas do setor automotivo, sendo três de automóveis de transporte de pessoas, duas de transporte de cargas e duas de autopeças. O perfil escolhido de cada empresa visa estabelecer um confronto entre diferentes modelos de negócios, tamanho e público-alvo consumidor. A importância deste confronto tem por objetivo demonstrar a variabilidade do uso das normas contábeis frente a realidade vivida por cada empresa.

Para isso, foi elaborado um questionário semiestruturado, com 12 perguntas fechadas, sobre os principais pontos de discussão do estudo. Além disso, foram realizadas entrevistas com os executivos chave envolvidos na gestão de temas contábeis nas empresas selecionadas, onde os principais temas desta pesquisa e do questionário foram discutidos de forma aberta. Todas as perguntas dos questionários foram respondidas, o que possibilitou o confronto entre os resultados.

A amostra foi definida de forma intencional, não-probabilística, a população foi composta por 2 empresas de venda de veículos para transporte de carga, 3 empresas de venda de veículos para transporte de pessoas, sendo um delas do segmento *premium*, e 2 empresas de vendas de peças automotivas.

Os resultados coletados serviram de base para detalhar as possíveis formas de contabilização, dos créditos tributários oferecidos pelo Programa rota 2030.

#### **4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Embora o futuro do programa ainda seja incerto, 85,7% de todas as empresas entrevistadas apontam que este é um importante passo no desenvolvimento da indústria automotiva nacional. Contudo, diversos desafios tornam a decisão de habilitação e manutenção do programa, uma tarefa difícil.

A pesquisa realizada demonstrou diversos desafios enfrentados pelas empresas habilitadas, entre eles, os mais relevantes são a elegibilidade de dispêndios com P&D na determinação do crédito tributário, o mapeamento de áreas elegíveis e a análise da projeção do faturamento versus o investimento em P&D.

A legislação vigente traz conceitos sobre os tipos de atividades de P&D que poderão ser enquadráveis ao programa, mas muitas empresas têm dificuldades para mapear o potencial máximo de produção e traduzir suas atividades aos conceitos relacionados. (Roa, 2019, p.1)

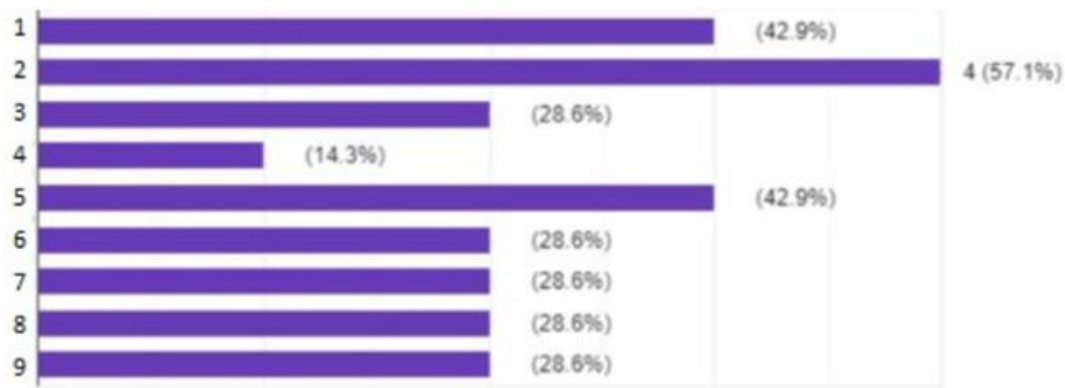
Além disso, a habilitação ao programa exige, obrigatoriamente, uma contrapartida de investimentos mínimos em P&D proporcionais ao faturamento líquido da empresa, o que se torna um fator de risco relevante, dadas as condições econômicas atuais.

Outro grupo de problemas identificados na pesquisa tem relação com o gerenciamento do programa, *compliance* e os reportes que devem ser feitos ao Ministério da Economia, Indústria, Comércio Exterior e Serviço - MDIC.

A legislação carece de portarias para esclarecer aspectos formais, como quais serão os procedimentos adotados nos reportes dos investimentos de Pesquisa & Desenvolvimento (P&D) e nos processos de auditoria. (Roa, 2019, p.1).

Na Figura 1, estão resumidos os principais problemas apontados pelas empresas entrevistadas.

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>



Legenda:

- 1 Mapeamento de áreas elegíveis
- 2 Elegibilidade das atividades de P&D e dos itens considerados Estratégicos
- 3 Estruturação do pipeline de P&D para otimização do benefício
- 4 Compliance para as auditorias do Governo
- 5 Análise da projeção de faturamento x investimentos em P&D
- 6 Reportes periódicos / MDIC / MDIC / RFB
- 7 Gerenciamento do programa
- 8 Aproveitamento e procedimentos para utilização dos Créditos Tributários
- 9 Mensuração, gerenciamento e validação dos gastos com P&D

**Figura 1** – Principais desafios do programa rota 2030

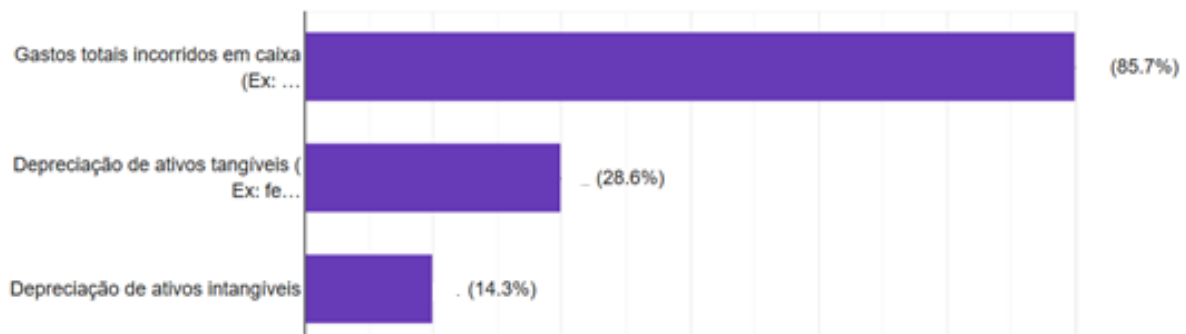
Fonte: Elaborado pelo autor.

Como já mencionado, a Lei 13.755 define que o crédito gerado de IRPJ e CSLL deve ser calculado aplicando-se a alíquota sobre o total de dispêndios com P&D, contabilizados como despesas operacionais. Ocorre que esses gastos podem ter origem em pagamentos incorridos durante o processo de pesquisa e desenvolvimento do projeto (ex: pagamento de fornecedores, salários, taxas e outros), ou amortização e depreciação de ativos gerados durante o projeto.

Tendo em vista que a decisão de capitalização de projetos de pesquisa e desenvolvimento devem seguir as regras estabelecidas no Pronunciamento CPC 04 – Ativo intangível, a tomada de decisão quanto ao registro contábil de tais dispêndios se torna crucial na determinação do crédito tributário. Como mencionado anteriormente, depreciação e amortização não relacionados à produção não podem ser consideradas na base do incentivo. (Secretaria da Receita Federal, 1996)

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

Na Figura 2, são representadas as formas de reconhecimento mais frequentes utilizadas pelas empresas entrevistadas. Um total de 85,7% dos respondentes optou por mensurar os gastos com P&D por meio das despesas incorridas diretamente pelo regime de caixa.



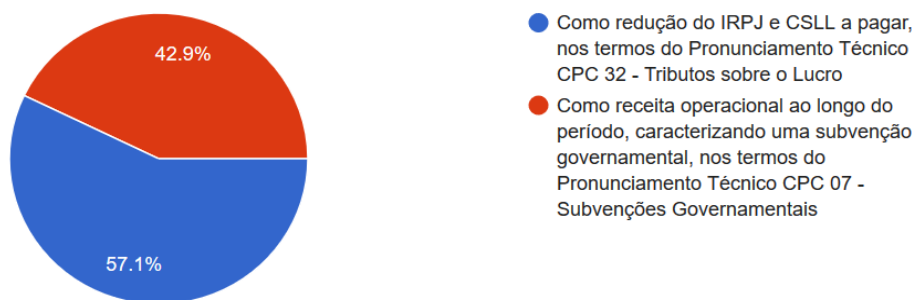
**Figura 2** – Forma de reconhecimento dos dispêndios com P&D.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Durante as entrevistas realizadas, foi questionado aos gestores a razão da contabilização de acordo com a figura 2. Diversas foram as respostas, a mais frequente foi que a empresa não ter a prática de contabilizar projetos de P&D, por não conseguir atender aos critérios de capitalização previstos no CPC.

Já a depreciação tem origem no desenvolvimento de novos ferramentais produtivos, cujo investimento deve ser capitalizado no ativo imobilizado e reconhecido como despesa operacional à medida que é depreciado. O mesmo acontece com projetos de pesquisa que geraram ativos intangíveis produtivos. Ambos os tipos de investimentos estão previstos na base de mensuração de incentivo do Rota 2030.

Já em relação à contabilização dos créditos gerados com tais dispêndios em P&D, a pesquisa identificou que não há unanimidade quanto à decisão da forma de contabilização de tais créditos. Na Figura 3 estão demonstradas as duas hipóteses de contabilizações mencionadas neste trabalho e o percentual de empresas que as aplicam.

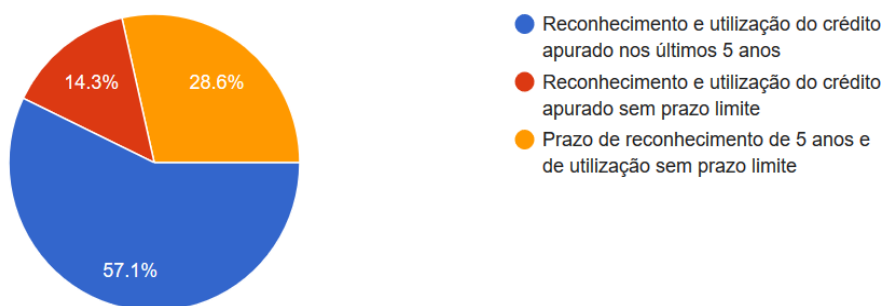


**Figura 3** – Método de contabilização dos incentivos com P&D

Fonte: Elaborado pelo autor.

Dentre elas, 57,1% optam por registrar os incentivos como redução do IRPJ e CSLL a pagar, que são contabilizados seguindo as diretrizes do pronunciamento técnico CPC 32 – Tributo sobre o Lucro. Por outro lado, 42,9% optam por registrar o incentivo como receita operacional ao longo do período, caracterizando uma subvenção governamental diante das diretrizes do pronunciamento técnico CPC 07 – Subvenção governamental.

Quanto ao prazo de reconhecimento e utilização dos créditos de IRPJ e CSLL, pode-se observar na Figura 4 que 57,1% das entrevistadas acreditam que o reconhecimento e utilização deve ser feito em até 5 anos, 28,6% acreditam que o crédito deve ser utilizado em até 5 anos, a contar da data de seu reconhecimento e 14,3% acreditam não tem prazo limite para reconhecimento e utilização, ainda que a lei determine que o prazo de utilização destes créditos é de 5 anos, a contar da data de seu reconhecimento. (Brasil, 2018)



**Figura 4** – Prazo de reconhecimento e utilização dos créditos de IRPJ e CSLL

Fonte: Elaborado pelo autor.

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

Outro aspecto com percepção diversa entre os respondentes se resume a forma de contabilização dos créditos recebidos sobre a redução de alíquota de imposto de importação, em regime de autopeças não produzidas.

Na Figura 5 pode-se observar que a maioria das empresas optam por registrar os créditos recebidos sobre a redução de alíquota de imposto de importação direto no custo de aquisição do material importado no estoque. Essa afirmação se justifica uma vez que 57,1% das empresas entrevistadas fizeram essa menção e 14,3% optaram pelo reconhecimento diretamente no resultado.



**Figura 5** – Contabilização dos incentivos sobre redução de imposto de importação.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por fim, com o resultado da pesquisa, é possível compreender que o perfil do modelo de negócio da empresa influencia na tomada de decisão quanto a que normativa utilizar. Observa-se que, aquelas empresas cujo perfil, público alvo e capacidade de investimento são relevantes, optam por uma decisão de reconhecimento contábil diferente daquelas cujo modelo de negócio ou volume de transações são menores. Desta forma, empresas do ramo de venda de veículos populares tem perfil de resposta diferente de empresas do segmento de luxo, que por sua vez é diferente de empresas do setor de autopeças. O motivo desta diferença pode ter relação com o custo benefício de se identificar e mensurar o crédito tributário, controle internos, forma de utilização do crédito, lucro ou prejuízo auferido no ano corrente ou anteriores, projeção da receita, dentre outros fatores, os quais não adentraremos, considerando-o como limitações do estudo e oportunidades para exploração em pesquisas futuras.

Na tabela 5 está demonstrada a comparação de respostas entre as diferentes empresas entrevistadas.



<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>
**Tabela 4** – Resumo das respostas por empresa – forma de contabilização dos incentivos

Empresa	Porte	Modelo em que está habilitada	Tipos de incentivos habilitados	Contabilização do incentivo
1	Médio	Veículos p/ transporte de pessoas	IRPJ e CSLL sobre dispêndios com P&D	Redução do IRPJ e CSLL a pagar
2	Médio	Veículos p/ transporte de pessoas	IRPJ e CSLL sobre dispêndios com P&D Redução da alíquota de II	Como subvenção governamental Como dedução do custo no estoque
3	Grande	Veículos p/ transporte de pessoas	IRPJ e CSLL sobre dispêndios com P&D Redução da alíquota de II	Redução do IRPJ e CSLL a pagar Diretamente no resultado, na rubrica de Despesas Operacionais
4	Grande	Veículos p/ transporte de mercadorias	IRPJ e CSLL sobre dispêndios com P&D Redução da alíquota de II	Como subvenção governamental Como dedução do custo no estoque
5	Grande	Veículos p/ transporte de mercadorias	IRPJ e CSLL sobre dispêndios com P&D Redução da alíquota de II	Como subvenção governamental Como dedução do custo no estoque
6	Grande	Autopeças	IRPJ e CSLL sobre dispêndios com P&D Redução da alíquota de II	Redução do IRPJ e CSLL a pagar Como dedução do custo no estoque
7	Grande	Autopeças	IRPJ e CSLL sobre dispêndios com P&D	Como subvenção governamental

Fonte: Elaborado pelo autor

**Tabela 5** – Resumo das respostas por empresa – forma de mensuração e prazo de utilização dos créditos

Empresa	Porte	Modelo em que está habilitada	Tipos de incentivos habilitados	Contabilização do incentivo
1	Médio	Veículos p/ transporte de pessoas	Depreciação de ativos tangíveis (Ex: ferramentais, maquinários, etc.)	Prazo de reconhecimento de 5 anos e de <b>utilização</b> sem prazo limite
2	Médio	Veículos p/ transporte de pessoas	Gastos totais incorridos em caixa (Ex: folha de pagamento, despesas com pesquisa, consultorias e assessorias, etc.) n/a	Reconhecimento e utilização do crédito apurado sem prazo limite n/a
3	Grande	Veículos p/ transporte de pessoas	Gastos totais incorridos em caixa (Ex: folha de pagamento, despesas com pesquisa, consultorias e assessorias, etc.) n/a	Reconhecimento e utilização do crédito apurado nos últimos 5 anos n/a
4	Grande	Veículos p/ transporte de mercadorias	Todas as opções n/a	Prazo de reconhecimento de 5 anos e de utilização sem prazo limite n/a
5	Grande	Veículos p/ transporte de mercadorias	Gastos totais incorridos em caixa (Ex: folha de pagamento, despesas com pesquisa, consultorias e assessorias, etc.) n/a	Reconhecimento e utilização do crédito apurado nos últimos 5 anos n/a
6	Grande	Autopeças	Gastos totais incorridos em caixa (Ex: folha de pagamento, despesas com pesquisa, consultorias e assessorias, etc.) n/a	Reconhecimento e utilização do crédito apurado nos últimos 5 anos n/a
7	Grande	Autopeças	Gastos totais incorridos em caixa (Ex: folha de pagamento, despesas com pesquisa, consultorias e assessorias, etc.)	Reconhecimento e utilização do crédito apurado nos últimos 5 anos

Fonte: Elaborado pelo autor

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, buscou-se analisar o tratamento contábil escolhido para o reconhecimento dos créditos tributários do programa Rota 2030 e sua relação com o caráter de comparabilidade das demonstrações contábeis. Os resultados permitem as seguintes conclusões: o tratamento contábil adotado não é homogêneo entre as empresas habilitadas; o tamanho da entidade, número de transações e relevância são fatores determinantes na escolha do tratamento contábil; não existe unanimidade quanto ao entendimento do prazo de utilização e reconhecimento do crédito tributário; o programa exige enorme grau de controle para a gestão de informações, sobretudo, a respeito da classificação de dispêndios com P&D.

Por fim, é importante mencionar que para as entrevistadas, o programa tem sido visto como importante passo para o desenvolvimento da indústria nacional e ajuda a trilhar os passos para uma indústria forte e competitiva.

## REFERÊNCIAS

- Araújo, T. S., Souza, F. Ê. A., & Lemes, S. (2015). O impacto das escolhas contábeis na comparabilidade das demonstrações financeiras de companhias abertas com programa de fidelização de clientes. REUNIR - Revista De Administração Contabilidade E Sustentabilidade. Recuperado em julho de 2020 de <http://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/273> =
- Bragança, C. G., & Melillo, P. H. (2017). Escolhas contábeis e gerenciamento de resultados: um estudo de caso sobre o reconhecimento de subvenções governamentais em um hospital filantrópico. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. Recuperado em julho de 2020 de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4353>
- Brasil. Instrução normativa, SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996. (1996, 22 de fevereiro). Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Recuperado de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13034>
- Brasil. Lei n. 13.755, de 10 de dezembro de 2018. (2019, 19 de junho). Estabelece requisitos obrigatórios para a comercialização de veículos no Brasil; institui o Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística; dispõe sobre o regime tributário de autopeças não produzidas. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13755.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13755.htm)
- Brasil. Medida provisória n 843, de 6 de julho de 2018. (2018, 6 de julho). Estabelece requisitos obrigatórios para a comercialização de veículos no Brasil, institui o Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística e dispõe sobre o regime tributário de autopeças não produzidas. Recuperado de <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/133866>
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC. (2010). Pronunciamento técnico CPC 04 - Ativo intangível. Recuperado em junho de 2020 de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>

<https://doi.org/10.23925/cafi.v5i2.57024>

Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC. (2010). Pronunciamento técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais. Recuperado em julho de 2020 de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>

Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC. (2009). Pronunciamento técnico CPC 16 - Estoques. Recuperado em julho de 2020 de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>

Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC. (2009). Pronunciamento técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro. Recuperado em julho de 2020 de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=63>

Isto é dinheiro. (2018). Rota 2030 prevê 15 anos para compensar créditos. Recuperado em julho de 2020 de <https://www.istoedinheiro.com.br/rota-2030-preve-15-anos-para-compensar-creditos/>

Franco, D. A. P. J.; Silva, M. B. M. S.; Souza, M. R. C.; Gonzales, A. (2020). Incentivos fiscais para comercialização de veículos no Brasil Programa ROTA 2030. CAFI - Contabilidade, Atuária, Finanças & Informação. Recuperado em julho de 2020 de <https://revistas.pucsp.br/CAFI/article/view/46511/32472>

Lima, M. J e Guardia, E. R. (2018). EMI nº 00028/2018 MDIC MF. Recuperado em julho de 2020 de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/Exm/Exm-MP-843-18.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Exm/Exm-MP-843-18.pdf)

Ministério da Fazenda e da Indústria, Comércio Exterior e Serviços - MDIC. Recuperado de <http://www.mdic.gov.br/index.php/competitividade-industrial/setor-automotivo/regime-de-autopecas-nao-produzidas>

Roa, Ricardo. (2019). Incertezas impedem adesão de empresas ao Rota 2030. Automotive Business. Recuperado em julho de 2020 de <http://automotivebusiness.com.br/artigo/1786/incertezas-impedem-adesao-de-empresas-ao-rota-2030>

Scheren, G., Dalchiavon, A., & Moura, G. D. (2018). Influência da governança corporativa para o recebimento de subvenções e assistências governamentais em companhias abertas. Revista de Governança Corporativa. Recuperado em julho de 2020 de [http://www.rgc.org.br/ojs1/index.php/rgc/article/view/50/pdf\\_15](http://www.rgc.org.br/ojs1/index.php/rgc/article/view/50/pdf_15)

Silva, Jessica. (2018). Com Rota 2030, montadoras terão que investir R\$ 5 bilhões por ano. Diário do Transporte. Recuperado em julho de 2020 de <https://diariodotransporte.com.br/2018/05/16/com-rota-2030-montadoras-terao-que-investir-r-5-bilhoes-por-ano/>