

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
DISCIPLINA DE ESTÁGIO FINAL EM FINANÇAS

Luciano Klein Lindemann

A CAPITALIZAÇÃO DOS CUSTOS DE DESENVOLVIMENTO DE
SOFTWARE BASEADO NOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS BRASILEIROS
E NORTE-AMERICANOS

Porto Alegre
2008

Luciano Klein Lindemann

A CAPITALIZAÇÃO DOS CUSTOS DE DESENVOLVIMENTO DE
SOFTWARE BASEADO NOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS BRASILEIROS
E NORTE-AMERICANOS

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. André Luis
Martinewski

Porto Alegre
2008

Luciano Klein Lindemann

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO (EA)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS (DCA)
COMISSÃO DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (COMGRAD-ADM)**

ESTÁGIO FINAL – ADM 01198- CURSO 219

**A CAPITALIZAÇÃO DOS CUSTOS DE DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE BASEADO NOS PRINCÍPIOS
CONTÁBEIS BRASILEIROS E NORTE-AMERICANOS**

POR

**LUCIANO KLEIN LINDEMANN
00119295**

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Administração

André Luiz Martinewski

Porto Alegre, 21 de Novembro de 2008

DEDICATÓRIA

Ao meus pais, pelo exemplo, pela orientação e pelo apoio incondicional.

Aos meus colegas e amigos, que sem os quais não teria chegado aqui.

AGRADECIMENTO

Agradeço a ajuda d meu orientador,
André, pelos conhecimentos passados.

RESUMO

Este trabalho apresenta uma comparação entre as normas contábeis brasileiras e norte-americanas no que se refere a uma possível capitalização dos custos de desenvolvimento de software. O objetivo é analisar as legislações vigentes e identificar formas de uma correta administração e contabilização dos gastos de desenvolvimento nos dois formatos de livros fiscais. A conclusão é de que a capitalização é viável, mantidas as premissas apresentadas no corpo do trabalho.

Palavras-chave: ativo intangível, diferido, software

ABSTRACT

This work presents a comparison between the Brazilian and North-American accounting rules related to the capitalization of the developed software costs. The objective is to analyze the both current laws and identify ways for a correct accounting and management of the development costs in the both set of books. The conclusion is that the capitalization is viable in the both set of books, maintained several premises described in the paper.

Key-words: intangible assets, deferral, software

A CAPITALIZAÇÃO DOS CUSTOS DE DESENVOLVIMENTO DE
SOFTWARE BASEADO NOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS BRASILEIROS
E NORTE-AMERICANOS

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Conceito final:

Aprovado em de..... de

BANCA EXAMINADORA

Prof. Examinador

Prof. Examinador

Orientador: Prof. André Luis Martinewski– UFRGS

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|----|
| Quadro 1 – Classificação dos Ativos Intangíveis proposta por Kaio | 18 |
| Quadro 2 – Fases da Fabricação do Software e Tratamento Contábil Segundo o Pronunciamento 98-1 do AICPA | 25 |
| Quadro 3 – Comparativo de Normas sobre Contabilização dos Gastos de Fabricação de Software para Entidades Privadas | 29 |
| Figura 1 – Aplicações em P&D de acordo com o decreto 5.906/06 | 46 |
| Gráfico 1 – Empresas incentivadas pela Lei de Informática..... | 47 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1 – Despesas de Uma Empresa de <i>Software</i> | 20 |
|---|----|

SUMÁRIO

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|-----------|
| UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL..... | 2 |
| ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO (EA)..... | 2 |
| DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS (DCA)..... | 2 |
| COMISSÃO DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (COMGRAD-ADM)..... | 2 |
| ESTÁGIO FINAL – ADM 01198- CURSO 219..... | 2 |
| POR 2 | |
| LUCIANO KLEIN LINDEMANN..... | 2 |
| TRABALHO DE CONCLUSÃO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO..... | 2 |
| ANDRÉ LUIZ MARTINEWSKI..... | 2 |
| 1 INTRODUÇÃO | 11 |
| 1.1 PROBLEMA..... | 12 |
| 1.2 JUSTIFICATIVA | 13 |
| 2 OBJETIVOS | 14 |
| 3 REFERENCIAL TEÓRICO PRELIMINAR..... | 15 |
| 3.1 <i>SOFTWARE</i> | 15 |
| 3.2 DESENVOLVIMENTO DE <i>SOFTWARE</i> NO BRASIL | 16 |
| 3.3 ATIVOS | 17 |
| 4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS..... | 21 |
| 5 NORMAS CONTÁBEIS SOBRE A CONTABILIZAÇÃO DOS GASTOS DE <i>SOFTWARE</i>..... | 22 |
| 5.1 NORMAS CONTÁBEIS DOS ESTADOS UNIDOS | 22 |
| 5.1.1 SFAS 86 – <i>Software</i> para Comercialização | 22 |
| 5.1.2 Posição 98–1 do AICPA – <i>Software</i> para Uso Interno de Entidades Privadas..... | 23 |
| 5.2 NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS – IASB..... | 26 |
| 5.3 NORMAS CONTÁBEIS GERAIS DO BRASIL | 30 |
| 5.3.1 Lei 11.638/07 | 30 |
| 5.4 ESCOLHA DE POLÍTICAS CONTÁBEIS NO BRASIL | 32 |
| 5.5 EXIGÊNCIAS DE MERCADOS EM OUTROS PAÍSES..... | 32 |
| 6 PROCEDIMENTOS DE CAPITALIZAÇÃO DE CUSTOS DE DESENVOLVIMENTO DE <i>SOFTWARE</i> PARA USO INTERNO | 33 |
| 6.1 DEFINIÇÃO DE <i>SOFTWARE</i> PARA USO INTERNO | 33 |

| | | |
|--------------|---|-----------|
| 6.2 | DEFINIÇÃO DOS CUSTOS A SEREM CAPITALIZADOS | 34 |
| 6.2.1 | Custos Capitalizáveis | 34 |
| 6.2.2 | Custos Não Capitalizáveis | 35 |
| 6.3 | DEFINIÇÃO DA POLÍTICA DE CAPITALIZAÇÃO..... | 35 |
| 6.4 | MOVIMENTAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE CAPITALIZAÇÃO DE UM ATIVO DIFERIDO..... | 36 |
| 6.5 | MOVIMENTAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO PARA A CAPITALIZAÇÃO EM LIVROS CONTÁBEIS DO EXTERIOR. | 38 |
| 6.6 | GERENCIAMENTO DE RISCO DE ATIVOS INTANGÍVEIS E OS TESTES DE “IMPAIRMENT” | 39 |
| 6.6.1 | Análise de <i>Impairment</i> dos Projetos em Desenvolvimento | 40 |
| 6.6.2 | Análise de <i>Impairment</i> dos Projetos já Ativados | 41 |
| 6.7 | DEFINIÇÃO DA DATA DE ATIVAÇÃO DE UM PROJETO E SUA CONTABILIZAÇÃO | 43 |
| 7 | IMPACTO TRIBUTÁRIO DA CAPITALIZAÇÃO DOS CUSTOS DE DESENVOLVIMENTO DE <i>SOFTWARE</i> | 44 |
| 7.1 | LEGISLAÇÃO BRASILEIRA DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - <i>SOFTWARE</i> | 44 |
| 7.2 | LEGISLAÇÃO NORTE-AMERICANA DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO | 47 |
| 8 | CONCLUSÃO | 49 |
| | REFERÊNCIAS | 52 |
| | TRABALHO APRESENTADO EM BANCA E APROVADO POR: | 55 |
| | DISCIPLINA: ESTÁGIO FINAL (ADM 01198) | 55 |

1 INTRODUÇÃO

Com a crescente complexidade das operações globais e da cada vez maior interatividade das organizações com seus clientes, o investimento nas áreas de Tecnologia da Informação (TI) se tornou fundamental e cada vez mais presente no orçamento das grandes empresas (PORTER, 2001; DRUCKER, 2000). Muitas delas, inclusive, desistiram da idéia da terceirização da customização de seus sistemas e partiram para a criação de centros de desenvolvimento de *softwares* para exclusivo uso interno, através de uma boa comunicação de sua equipe de TI com as áreas favorecidas pelas novas ferramentas.

Com os altos custos de mão-de-obra nos Estados Unidos e na Europa, muitas empresas multinacionais estão criando seus centros de tecnologia em países emergentes. A Índia, que foi pioneira em pesquisa de *software* fora dos grandes centros econômicos, iniciou o seu desenvolvimento na área ainda nos anos oitenta e aparece hoje como líder em tal segmento.

Mesmo com a forte concorrência asiática, há um crescente mercado de empresas estrangeiras que investem em centros de desenvolvimento de *softwares* no Brasil. Segundo a conceituada empresa americana de consultoria Morgan Stanely, em 2006 o Brasil atingiu a oitava posição na lista dos maiores mercados de produtos e serviços de Tecnologia, Mídia e Telecomunicação. Condições favoráveis como os custos relativamente baixos, fuso horário próximo dos centros tecnológicos norte-americanos, proximidade cultural, qualificação da mão-de-obra e o crescimento dos investimentos em pesquisas universitárias, fazem do país uma opção interessante para criação dos Centros de Desenvolvimento de *Softwares*, ou simplesmente Fábricas de *Software*.

A representatividade desses custos em TI no orçamento das organizações se tornou tão grande que não havia mais como considerá-las simplesmente Operational Expenses (OPEX) ou Despesas Operacionais. O próprio caráter de retorno sobre o valor investido em TI, mensurados em agilidade e produtividade, dá uma característica de Ativo Fixo à ferramenta desenvolvida.

1.1 PROBLEMA

Mas como é possível mensurar valor, tempo e escopo de um ativo intangível como o *software*? Foi com base neste questionamento que a regulamentação contábil norte-americana, isto é *United States Generally Accepted Accounting Principles US-GAAP*, criou, em 1998, a norma de “Statement of Position 98-1”, ou simplesmente “SOP 98-1”. Esta Lei, que mais tarde foi adequada às normas do Ato Contábil Sarbanes Oxley de proteção ao investidor, visa padronizar controles quanto à identificação dos custos a serem capitalizados, gerenciamento do risco de perda dos valores investidos, o tempo de amortização e as características que definem o termo “Desenvolvimento de *Software* para uso Interno”.

Segundo balanços anuais do Serviço Federal de Processamento de Dados - SERPRO, entre os gastos para a fabricação de *softwares* predominam aqueles relacionados à remuneração dos profissionais responsáveis pela concepção e desenvolvimento dos programas aplicativos, para as mais diversas finalidades, que viabilizam o processamento das soluções de tecnologia da informação.

Na produção de um *software*, os custos relativos a material direto são insignificantes frente ao custo com pessoal e demais custos, direto e indireto, que são consumidos no processo de produção desse tipo de produto. Assim, cabe questionar sobre o tratamento, recomendado ou requerido, que as normas contábeis que tratam dos gastos de fabricação de *software* dispensam a esse assunto.

Mas para gerenciar os custos dos projetos desenvolvidos no Brasil, a fim de torná-los passíveis de serem capitalizados, há de se analisar a legislação que regulamenta esse tipo de operação no Brasil. Se for possível exportar esse serviço para que ele possa ser capitalizado nos livros fiscais americanos, é necessário entender que tipo de incentivos fiscais há no Brasil sobre esse tipo de produção e pesquisa, e se é possível qualificar os custos brasileiros como “Pesquisa e Desenvolvimento” nos EUA.

Como é possível comparar e analisar a capitalização dos custos de desenvolvimento de *software* nas normas brasileiras e norte-americanas e qual a maneira de apropriada de capitalizar esses custos em cada legislação?

1.2 JUSTIFICATIVA

Os ativos intangíveis têm assumido um papel cada vez mais importante no desenvolvimento das empresas e têm levado a um crescente interesse pelo estudo do tema. Interesse ainda maior quando tratado sobre o *software* enquanto ativo intangível (KAYO, 2002). A riqueza e o crescimento na economia de hoje estão direcionados, diretamente, pelos ativos intangíveis (LEV, 2001). É através da análise das legislações vigentes, da literatura encontrada a respeito e do estudo de regulamentações, que esse trabalho visará responder os questionamentos anteriores e apresentar um modelo simples e financeiramente atraente de operacionalizar os investimentos de empresas estrangeiras em TI no Brasil.

Resumindo, este trabalho se justifica por:

- Comparar as normas brasileiras e norte-americanas, focando a questão dos gastos de fabricação de *software* no Brasil.

Apesar do trabalho não ser diretamente aplicado a nenhuma organização específica, as conclusões desta comparação poderão ser úteis para a definição de qual procedimento contábil deve ser adotado na administração financeira dos recursos de uma organização que fabrique *softwares* ou trabalhe com Tecnologia da Informação.

Outra finalidade da pesquisa é a identificação das melhores maneiras de se exportar um *software* a fim de torná-lo passível de isenções tributárias nos livros fiscais norte-americanos.

2 OBJETIVOS

Esse trabalho tem como objetivo geral

- Comparar as normas e formas de contabilização de gastos para a fabricação de *softwares* para computadores nos Estados Unidos e no Brasil.

Os objetivos específicos para alcançar este objetivo geral, são:

- Identificar quais são as normas contábeis brasileiras que tratam da contabilização e da capitalização de *softwares*, além de ativos intangíveis em geral, e compará-las com as normas contábeis norte-americanas
- Definir o conceito de ativos intangível e a sua aplicação na área de Tecnologia da Informação.
- Descrever o correto tratamento contábil de exportação de *softwares* para os Estados Unidos e o processo a ser realizado para a qualificação apropriada dos custos a fim de serem capitalizados nos livros contábeis norte-americanos.

3 REFERENCIAL TEÓRICO PRELIMINAR

Para atingir os objetivos do estudo, que é a forma de contabilização dos gastos de fabricação de *softwares*, considera-se dois tratamentos contábeis possíveis: lançar tais gastos como despesa do exercício ou acumulá-los no ativo imobilizado. Sobre essa questão, Upton (2001, p. 55) observa:

Seria inconcebível que uma indústria deixasse de fora dos balanços um ativo como o prédio do parque industrial. Acrescente-se a este argumento que para o prédio ser evidenciado nas Demonstrações Contábeis é indiferente se este foi adquirido pronto de um terceiro, se foi contratado uma empresa para construí-lo ou se a própria entidade resolveu construí-lo; é, possível, então, relacionar tal raciocínio com o conceito de ativo intangível.

3.1 SOFTWARE

O *software* é um conjunto de instruções escritas em linguagens de máquinas, para a realização de tarefas através de processamento. Segundo Mota (1995), “o *software* é a série de instruções que fazem com que o hardware – a máquina – realize o trabalho que se quer”, logo, é um produto intangível derivado de capital intelectual.

Em termos de objetivo comercial é possível dividir o *software* em dois produtos básicos, os *softwares* desenvolvidos para comercialização e aqueles desenvolvidos para uso específico. Os de comercialização são normalmente produzidos em grande escala e chegam até o consumidor final através do varejo. Os de desenvolvimento para uso específico são produzidos sob medida e são tratados como uma forma de prestação de serviço.

Para uma melhor qualificação contábil e fiscal dos *softwares* que podem ser produzidos por uma empresa de desenvolvimento ou por um departamento interno de uma corporação, o Superior Tribunal de Justiça ofereceu recurso ordinário em Mandato de Segurança nº 5934/RJ, a seguinte decisão:

Os programas de computação feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência de ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS.

Essa pode ser considerada a primeira legislação fiscal brasileira voltada para a produção de *software* do Brasil.

3.2 DESENVOLVIMENTO DE *SOFTWARE* NO BRASIL

Desde os primeiros anos da década de 2000, o Brasil vem crescendo em visibilidade e em *market share* nas áreas de desenvolvimento e exportação de *softwares*. Hoje podemos encontrar inúmeras empresas brasileiras exportando aplicativos para países desenvolvidos e empresas multinacionais investindo em centros de desenvolvimento de *software* e novas tecnologias da informação no Brasil - organizações essas conhecidas internacionalmente como *off-shores*. Segundo César (2004), há uma série de razões para o interesse das empresas estrangeiras e o crescimento do ramo no Brasil, listadas a seguir:

- Apesar da valorização cambial do Brasil, o custo hora/homem no Brasil ainda é mais baixo do que o americano, apesar de ambos serem muito maiores do que os custos médios nos países asiáticos. Segundo matéria do site Computer World de dezembro de 2007, o Chief Executive Officer (CEO) do HSBC, Jacques Depocas participou do seminário “Exportação de *Software* e Serviços e Formação de Recursos Humanos em TI”, em Brasília, e afirmou que o custo médio de um profissional de TI no Brasil é de 32,7 mil dólares anuais, contra 10,8 mil da Índia e 17,7 mil da China. O custo médio norte-americano passa dos 100 mil dólares anuais;
- Muitas vezes os trabalhos das fábricas de *softwares* são decorrentes da revisão de processos ou projetos de integração. A necessidade de customização nas grandes empresas que adquiriram um sistema de *Enterprise Resource Planning* - ERP ou Sistemas Integrados de Gestão Empresarial, no Brasil - SIGE é um exemplo disso;

- No Brasil, a arquitetura dos sistemas é muito fragmentada em camadas, o que torna possível desenvolver esses fragmentos com diferentes times e pessoas que nem sabem ao certo como o produto será no final;
- Há um crescimento no mercado das chamadas Fábricas Lógicas, que fazem análise de sistemas. Esse tipo de procedimento envolve maior conhecimento de negócios do que apenas a fábrica de *software*, que é programação pura. O Brasil tem excelente nível de conhecimento nessa área, sobretudo para o setor financeiro;
- No ramo de tecnologia da informação, há uma tendência de concentração das empresas em suas atividades principais, o que faz crescer a transferência de atividades não ligadas diretamente ao negócio principal para parceiros (terceirização). Isso contribui para o crescimento das empresas brasileiras que desenvolvem as ferramentas sob encomenda para empresas estrangeiras.

3.3 ATIVOS

Segundo Martins (1972, p.30), “ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente”, portanto, podemos considerar como ativo os gastos que trarão benefícios para a empresa por um determinado período de tempo.

Segundo o Concept Statement 6 da Financial Accounting Standards Board – FASB, “ativos são prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade em particular, como resultado de transações ou eventos passados”. Já o International Accounting Standards Board – IASB, detalha um pouco mais e define ativo como “um recurso controlado por um empreendimento como resultado de eventos passados, do qual se espera fluir benefícios futuros para o empreendimento”.

Para efeito deste trabalho, que visa o software como um ativo, este deve ser tratado da mesma maneira. Se o *software* possui um atributo mensurável e dele se espera um benefício futuro, teoricamente é um ativo e deve estar evidenciado nas Demonstrações Contábeis.

Entretanto, o *software* difere um pouco de ativos comuns como um prédio ou uma máquina pois pode ser considerado um ativo intangível. Segundo o Dicionário Aurélio, intangíveis são os “bens que não têm existência física”.

Muito são estudadas as características e a mensuração dos ativos intangíveis. O aumento da competição, as repetidas crises econômicas internacionais, o desenvolvimento da tecnologia da informação e a busca das empresas por uma diferenciação dos seus concorrentes são fatores que têm aumentado o interesse da comunidade acadêmica e de negócios pelos intangíveis (KAYO, 2002). Para uma melhor visualização dos diferentes tipos existentes nos livros contábeis, usaremos a classificação descrita por Kayo (2002, p.19).

Quadro 1 – Classificação dos Ativos Intangíveis proposta por Kayo

| Tipo de Intangível | Principais Componentes |
|--|---|
| Ativos Humanos | conhecimento, talento, capacidade, habilidade e experiência dos empregados; administração superior ou empregados-chave; treinamento e desenvolvimento; entre outros. |
| Ativos de Inovação | pesquisa e desenvolvimento; patentes; fórmulas secretas; <i>know-how</i> tecnológico; entre outros. |
| Ativos Estruturais | processos; <i>softwares</i> proprietários; bancos de dados; sistemas de informação; sistemas administrativos; inteligência de mercado; canais de mercado; entre outros. |
| Ativo de Relacionamento (com públicos estratégicos) | marcas; logotipos; trademarks; direitos autorais (de obras literárias, de <i>softwares</i> , etc.); contratos com clientes, fornecedores, etc.; contratos de licenciamento, franquias, etc.; direitos de exploração mineral, de água, etc.; entre outros. |

Fonte: Kayo (2002, p35)

O próprio caráter intangível dos ativos permite uma valorização singular. Mais importante que a relevância da informação sobre os ativos intangíveis é a capacidade de serem mensurados. Sobre isso Upton (2001, p. 55) escreveu:

A nova economia irá realçar o problema do reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis. Atualmente as Demonstrações Contábeis apenas refletem o valor dos ativos intangíveis quando estes são objetos de uma operação comercial. As organizações responsáveis pela normatização dos padrões contábeis deverão estabelecer uma base para o reconhecimento e a mensuração dos ativos intangíveis criados internamente pela companhia. Com o aumento das negociações de ativos intangíveis e com a progressiva separação entre o valor contábil das empresas e o valor de mercado destas, a capacidade informativa das Demonstrações Contábeis pode se esvaír necessitando uma adaptação à realidade da nova economia.

De acordo com as normas do IASB, princípio contábil internacional geralmente aceito no Brasil, o valor de um ativo deve ser vinculado ao seu custo.

O Brasil não tem uma legislação focada em intangíveis. A contabilização de ativos é regulamentada pela lei 6.404 de 1976, que no seu Artigo 183 estipula que os ativos devem ser mensurados pelo seu custo ou pelo mercado, dos dois o menor. Já a lei 11.638 de 2007 cita a capitalização de ativos intangíveis, definindo-os como os direitos que tenham por objetivo bens incorpóreos destinados a manutenção da companhia. Todavia a lei não especifica as regras para sua capitalização.

Segundo Lustosa (2001), a posição mais conservadora de mensuração do valor do ativo é a que considera apenas os recursos consumidos para criação dos ativos. Segundo Upton (2001), é possível simplificar o trabalho de mensuração dos intangíveis através do acúmulo de seus custos de fabricação, como é o caso do *software*.

O *software* é um produto do capital intelectual, sendo os custos referentes a materiais diretos insignificantes. Mais de sessenta por cento dos custos de sua fabricação são relacionados à mão-de-obra, conforme podemos ver na Tabela 1 do SERPRO. Esta é uma característica que diferencia o *software* dos outros produtos, apesar de ser produzido em linha, como em uma fábrica.

Tabela 1 – Despesas de Uma Empresa de *Software*

| Discriminação | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | MÉDIA |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|
| 4 – Custos e Despesas Operacionais | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% | 100,00% |
| 4.1 – Pessoal | 67,19% | 66,80% | 65,01% | 66,15% | 66,29% |
| 4.2 – Locação | 11,84% | 6,57% | 6,41% | 9,44% | 8,57% |
| 4.2.1 – Locação Prog. e Equip. Inform. | 11,58% | 6,32% | 6,17% | 9,26% | 8,33% |
| 4.2.2 – Locação de Demais Bens | 0,26% | 0,25% | 0,24% | 0,18% | 0,23% |
| 4.3 – Depreciação e Amortização | 4,23% | 5,17% | 4,22% | 3,98% | 4,40% |
| 4.4 – Despesas Tributárias | 0,21% | 0,76% | 0,51% | 0,46% | 0,48% |
| 4.5 – Serviços Comunicação Geral | 7,16% | 8,64% | 7,82% | 7,87% | 7,87% |
| 4.7 – Manutenção | 2,32% | 6,35% | 7,14% | 6,66% | 5,62% |
| 4.8 – Serviços Públicos | 0,80% | 0,96% | 0,82% | 0,93% | 0,88% |
| 4.9 – Serviços Profissionais e Contratados | 6,23% | 6,26% | 5,65% | 5,44% | 5,90% |
| 4.10 – Materiais | 0,67% | 1,17% | 0,84% | 1,01% | 0,92% |
| 4.11 – Despesas Financeiras | 1,55% | 0,90% | 3,95% | 3,89% | 2,57% |
| 4.12 – Receitas Financeiras | -1,73% | -3,73% | -6,24% | -7,68% | -4,85% |
| 4.13 – Outras Despesas/Receitas | -0,47% | 0,16% | 3,88% | 1,86% | 1,35% |

Fonte: Balanços Anuais do SERPRO - 2003

Outra maneira de mensurar o valor de um ativo é o seu valor de mercado. Essa forma tem como benefício a aliança de confiabilidade e relevância. Mas nem sempre o preço de mercado se equivalerá ao valor econômico do ativo, já que cada o ativo tem diferente fluxo esperado de benefícios dado a intenção de uso do seu possuidor (Lustosa, 2001).

Existem dois tipos de *softwares*. Há aqueles desenvolvidos para serem comercializados no mercado e aqueles desenvolvidos para atender uma demanda específica. Este segundo tipo é o que gera mais complexidade na sua capitalização e será o alvo de estudo nesse trabalho.

Por serem produzidos para atender uma demanda específica, esses *softwares* não possuem um mercado, já que nos moldes que é produzido, ele será útil somente para um usuário único. Nesse caso o preço do produto final será determinado pelo fabricante, analisando as características do programa e variáveis como custo, retorno exigido e as necessidades e capacidades de pagamento dos clientes.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Severino (1978), para uma boa compreensão do que é metodologia é imprescindível saber o que é pesquisa. A pesquisa consiste na execução de um conjunto de ações e de estratégias planejadas no projeto de pesquisa, integradas e harmonizadas seqüencialmente, para a geração de conhecimento original, de acordo com certas exigências e condições.

Pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base os procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando se tem um problema e não se tem informações para solucioná-lo.

Para Gil (1999, p. 42), a pesquisa tem um caráter pragmático, é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Este trabalho visa comparar as normas brasileiras e norte-americanas no que trata da capitalização dos custos de desenvolvimento de *softwares*. Logo o método de estudo será sem intervenção e exploratório, já que se sabe muito pouco sobre o problema e a intenção é pesquisar a literatura e as legislações existentes a fim de identificar e definir o procedimento adequado à capitalização e exportação dos ativos intangíveis em questão.

Este trabalho possui duas etapas que se complementam:

1. Pesquisa bibliográfica, no arcabouço teórico-contábil, sobre assuntos pertinentes à contabilização dos gastos de *software*;
2. Levantamento dos normativos (sobre gastos de fabricação do software) dos EUA, descrevendo suas semelhanças e diferenças comparados com a situação brasileira, com o intuito de concluir qual é o tratamento com base nas normas existentes.

5 NORMAS CONTÁBEIS SOBRE A CONTABILIZAÇÃO DOS GASTOS DE SOFTWARE

Neste capítulo descreve-se e comparam-se as normas contábeis brasileira, americana e IASB sobre a contabilização dos gastos e fabricação de *software*.

Assim como países europeus como França, Portugal, Grã-Bretanha, Espanha e Itália, o Brasil utiliza o princípio do custo histórico para a contabilização de seus ativos. A diferença se dá ao fato de o Brasil não ter normas específicas para a contabilização de *software*, ao contrário da grande parte dos países economicamente desenvolvidos. Todavia, a semelhança da contabilização de seus custos com países com uma legislação mais atualizada a respeito, pode permitir ao Brasil a uma formulação mais fácil e objetiva de tais normas.

5.1 NORMAS CONTÁBEIS DOS ESTADOS UNIDOS

As normas contábeis americanas apontam duas modalidades de *Software*: os que são desenvolvidos para comercialização e os que são desenvolvidos para uso interno. Há uma norma contábil específica para cada modalidade.

5.1.1 SFAS 86 – *Software* para Comercialização

Em 1985 o FASB emitiu o SFAS 86, que tratava sobre a contabilidade de *software* para computadores a serem vendidos, alugados (*leased*) ou de qualquer outra forma comercializados. O SFAS 86 foi a primeira norma (das pesquisadas) a estipular tratamento aos gastos de fabricação de *software*, desenvolvido internamente ou adquirido com objetivo comercial.

A norma estipula que os gastos deverão ser lançados como despesas até que a viabilidade tecnológica seja determinada. A viabilidade tecnológica é atingida pela finalização do desenho (projeto) detalhado do programa, ou na ausência de um projeto, na finalização de um modelo prático (versão beta). Após a determinação da

viabilidade tecnológica, todos os custos deverão ser ativados, cessando, assim que o produto estiver disponível para venda, e deverão ser evidenciados pelo menor valor, custo não amortizado ou valor líquido de realização.

A amortização dos custos ativados se baseia nas receitas futuras e correntes de cada produto, com o mínimo estipulado ao de uma amortização linear anual pela vida útil estimada do produto.

Os seguintes itens devem ser representados no Balanço, de acordo com o SFAS 86:

1. Custos não amortizados de programas de computadores, incluídos no Balanço;
2. O valor total de amortização lançado como despesa em cada Demonstração de Resultado e os valores lançados como valor líquido realizável.

Os custos até o atendimento da viabilidade tecnológica devem obedecer às exigências estabelecidas para os custos de desenvolvimento e pesquisa.

Segundo Gu e Lev (2001), quando o normatizador americano estabeleceu a possibilidade da determinação do momento da ativação dos gastos (viabilidade tecnológica), através do final do projeto ou da criação de uma modelo prático (versão beta), imprimiu uma flexibilidade à norma. Quando uma empresa possui uma versão beta, a maioria dos custos de desenvolvimento já ocorreu, o que significa, neste caso, que ao final do projeto nenhum custo de desenvolvimento terá ocorrido, o que possibilita às empresas escolherem o que melhor se adapta aos seus objetivos, um maior ou menor nível de ativação dos gastos.

5.1.2 Posição 98–1 do AICPA – *Software* para Uso Interno de Entidades Privadas

Em março de 1998 o AICPA emitiu o pronunciamento de norma número 98–1, denominado Contabilidade para os Custos de *Software* para Computador Desenvolvido ou Obtido para Uso Interno. Tal pronunciamento teve como objetivo prover passos de como as organizações devem contabilizar a aquisição de

softwares, gerando práticas consistentes as quais culminaram numa maior comparabilidade das Demonstrações Contábeis.

O SFAS 86 não trata sobre os custos de *softwares* para uso interno. Em 1985, quando o FASB emitiu a norma sobre a contabilidade de custos para *softwares* de computadores a serem comercializados, os custos associados com *software* para uso interno não eram considerados um problema significativo, então o assunto não foi tratado pelo FASB, como afirmado no pronunciamento 98–1. Desta maneira, as empresas mantiveram práticas diferentes, algumas lançando em despesas conforme ocorriam, outras ativando.

O SOP 98–1 separa o *software* em quatro categorias:

- *software* para ser comercializado, como produto separado ou parte de um produto ou processo, sujeito às normas do SFAS 86;
- *software* para ser utilizado em pesquisa e desenvolvimento, sujeito ao SFAS 2, contabilidade para pesquisa e desenvolvimento e interpretação n.º 6, aplicabilidade do
- SFAS 2 aos *softwares* para computador;
- *software* desenvolvido para terceiros sob um arranjo contratual, sujeitos às estipulações contratuais;
- *software* para uso interno, sujeito ao SOP 98–1.

O programa de computador só pode ser considerado de uso interno, segundo o pronunciamento, quando possuir as seguintes características:

- o programa é adquirido, desenvolvido internamente ou alterado com o único objetivo de atender às necessidades da empresa;
- durante o desenvolvimento ou modificação do *software*, nenhum plano substancial existe ou encontra-se em desenvolvimento para comercializar externamente o *software*.

O pronunciamento faz uma diferenciação entre custo interno e custo externo. O custo interno é o custo financiado com recursos (infra-estrutura, pessoal etc.) da própria empresa e custo externo aquele que utiliza recursos de terceiros.

O pronunciamento, seguindo o mesmo padrão das outras normas, dividiu a fabricação do *software* em três etapas, conforme detalhado no Quadro 2.

O SOP 98-1 Define os custos que não devem ser capitalizados como:

- Custos ocorridos na “fase preliminar do projeto” do desenvolvimento do *software* como contextualização, formulação e avaliação de alternativas, determinação das necessidades de tecnologias existentes e a seleção final de alternativas. Adicionalmente, custos ocorridos na fase “pós-implementação/operação”, como treinamento e manutenção, não devem ser capitalizados, e sim despesados no que ocorrerem.

Quadro 2 – Fases da Fabricação do *Software* e Tratamento Contábil Segundo o Pronunciamento 98-1 do AICPA

| Fase | Tratamento Contábil |
|---|---|
| Fase preliminar de projeto | Nesta fase os custos incorridos devem ser lançados como despesa (pesquisa e desenvolvimento). |
| Fase de desenvolvimento | Nesta fase os custos devem ser lançados no ativo. |
| Fase de pós-implementação, estágio de operação e manutenção | Nesta fase os custos incorridos devem ser lançados como despesa. |
| Custos de <i>upgrade</i> . | Os custos com melhoramentos só podem ser ativados (lançados no ativo), se for provável ⁷ que os gastos resultarão em funcionalidades adicionais. |

Fonte: SOP 98-1

Segundo o pronunciamento, quando não houver base para uma separação confiável dos custos entre as fases, estes deverão ser lançados como despesa, a medida em que forem ocorrendo. Os custos com juros deverão ser ativados, de acordo com a norma específica (SFAS 34, Ativação de Custos com Juros). A amortização dos custos ativados deve ser realizada em base linear, exceção aberta para outra sistemática de base racional mais representativa do uso do *software*.

O SOP foi efetivado em relatórios financeiros para os anos fiscais iniciados depois de quinze de dezembro de 1998. A aplicação do SOP deve ser aplicada a tão somente aos custos relacionados a projetos de *softwares* de uso interno destes anos fiscais.

Os testes sobre a perda de serviços (*impairment*) do ativo devem obedecer à norma específica, pronunciamento FASB 121, Contabilidade para o Teste de Ativos de Vida Útil Longa. Estes testes deverão ser aplicados em qualquer grande mudança ocorrida, seja na forma de operação do *software*, seja nos serviços que este *software* possa prover para a entidade.

Todos os gastos capitalizados devem estar diretamente ligados ao funcionamento do *software*, como pode ser visto no capítulo 12.

5.2 NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS – IASB

O IASB não possui uma norma específica para a contabilização dos gastos de fabricação do *software*. Entretanto, possui uma norma geral para a contabilização de intangíveis, que várias vezes cita o *software* como um ativo intangível.

A norma IAS 38, aprovada em julho de 1998, tem como objetivo definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis, estabelecendo quais critérios devem ser atendidos para a evidenciação desse tipo de ativo e a forma de cálculo do seu valor contábil. A norma, no seu parágrafo 108, letra c, define *software* de computador como uma classe de ativo intangível.

No Parágrafo 3 a norma orienta sobre *softwares*, afirmando que, antes de aplicar a IAS 38, uma análise deve ser realizada para verificar se o ativo intangível não deve ser reconhecido através do IAS 16 (Ativo Imobilizado). Quando um *software* acompanhar um maquinário que dele é dependente para seu funcionamento, tal ativo deve ser reconhecido, mensurado e evidenciado como ativo imobilizado. Aplica-se, segundo a norma, o mesmo raciocínio ao sistema operacional.

No seu parágrafo 22, o IAS 38 afirma que o ativo intangível deve ser mensurado “inicialmente” ao custo. No caso de uma compra em separado (parágrafos 23–26), este cálculo é similar ao de um ativo tangível. No caso de uma permuta de bens patrimoniais, o valor contabilizado (custo) é o valor justo do ativo.

Para ativos gerados internamente (parágrafos 39–55), divide-se as fases de custos em fase de pesquisa e fase de desenvolvimento. Os ativos intangíveis derivados da fase de pesquisa não podem ser evidenciados, já os ativos gerados na fase de desenvolvimento devem atender aos requisitos a seguir (parágrafo 45):

- viabilidade técnica para conclusão do ativo;
- intenção da companhia de concluir o ativo;
- capacidade de uso ou de venda do ativo;

- forma de geração dos benefícios futuros: mercado ou uso interno (atender requisitos do IAS 36, Redução no Valor Recuperável de Ativos);
- disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros, adequados para completar o desenvolvimento (através de um plano de negócio);
- capacidade de mensuração, de forma confiável, do dispêndio atribuível ao ativo intangível, durante o desenvolvimento.

Os custos passíveis de ativação são aqueles ocorridos após o reconhecimento, como definido no parágrafo 45. O IAS 38 relaciona os custos que podem ser incluídos:

- gastos com materiais e serviços;
- folha de pagamento do pessoal envolvido diretamente na geração do ativo;
- qualquer dispêndio atribuído diretamente à geração do ativo;
- gastos indiretos que podem ser apropriados de forma razoável e consistente ao ativo (ex.: depreciação de maquinário alocado exclusivamente a projeto de desenvolvimento).

Segundo a norma, a amortização de um item intangível deve obedecer sua vida útil.

A amortização deve ser apropriada de forma sistemática durante a melhor estimativa de sua vida útil, não podendo exceder 20 anos, a partir da data em que o ativo estiver disponível para uso. O método para amortização deve ser o linear, se outro padrão não puder ser determinado de forma segura.

Segundo o parágrafo 107, devem ser divulgadas as informações a seguir, separando-as para cada classe de ativo intangível, fazendo distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- as vidas úteis ou taxas de amortização utilizadas;
- os métodos de amortização;
- o valor contábil bruto e a amortização acumulada;
- a linha da Demonstração do Resultado em que a amortização de intangíveis está incluída;
- a conciliação entre o valor contábil no início e no final do período, mostrando:

- Adições, separando aquelas de desenvolvimento interno e as de combinações de entidades;
- Baixas e vendas;
- Reavaliações;
- Desvalorizações reconhecidas;
- Desvalorizações revertidas;
- Amortização;
- Diferenças cambiais;
- Outras alterações no valor contábil.

As entidades ainda devem evidenciar as razões pelas quais um ativo intangível é amortizado por mais de vinte anos e descrever o valor contábil e o período de amortização para cada ativo intangível relevante para as demonstrações contábeis.

Vale ressaltar que, diversamente do US-GAAP, o arcabouço normativo do IASB não possui norma específica para *softwares* de uso interno.

Quadro 3 – Comparativo de Normas sobre Contabilização dos Gastos de Fabricação de Software para Entidades Privadas

| Indicador | US-GAAP | IASB |
|-------------------------|--|---|
| Reconhecimento | Viabilidade tecnológica. | Viabilidade técnica para conclusão do ativo; Intenção da companhia de concluir o ativo; Capacidade de uso ou de venda do ativo; Forma de geração dos benefícios futuros: mercado ou uso interno (atender requisitos do IAS 36, redução no Valor Recuperável de Ativos); Disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros adequados para completar o desenvolvimento (através de um plano de negócio); Capacidade de mensuração, de forma confiável, e o dispêndio atribuível ao ativo intangível, durante o desenvolvimento. |
| Ativação | Os princípios americanos permitem a ativação das despesas, após a indicação de viabilidade tecnológica do <i>software</i> . A norma especifica três fases distintas para fabricação do <i>software</i> , permitindo a ativação dos custos apenas da fase intermediária, de desenvolvimento. Não faz menção especial a sistemas operacionais e aplicativos. | O IAS 38 permite a ativação da despesa após a fase de pesquisa, dentro da fase de desenvolvimento. A norma do IASB relaciona uma série de critérios que o fato deve atender antes de ser ativado. Estes critérios se dividem em comerciais e técnicos, mas também tentam identificar a viabilidade do <i>software</i> enquanto produto. Sistemas operacionais devem ser ativados como imobilizado em conjunto com o <i>hardware</i> . |
| Identificação do uso | Exige a diferenciação, sendo que para <i>softwares</i> recebidos em negociação o valor transacionado deve ser ativado. A norma para entidades governamentais SFAS 10 é mais específica, definindo tratamentos para os vários tipos de sistemas (operacional ou aplicativo), porém, apenas aqueles para uso interno. | Exige a diferenciação, sendo que para <i>softwares</i> recebidos em negociação o valor transacionado deve ser ativado, ajustado pelo valor de mercado. |
| Mensuração inicial | Custo total, da fase de desenvolvimento. | Custo direto, da fase de desenvolvimento. |
| Mensuração após inicial | Custo não-amortizado ou valor líquido realizável, dos dois o menor. | Testes de perda de benefícios (<i>impairment test</i>). |
| Amortização | Forma sistemática, que reflita a vida útil, limitada a 40 anos. | Forma sistemática, que reflita a vida útil, limitada a 20 anos, sendo possível exceder sob justificativa. |
| Evidenciação | Sem exigências específicas; as empresas que obedecem às regras do SEC devem evidenciar separadamente os ativos intangíveis identificados dos não-identificados. | O IAS 38 exige uma quantidade bem maior de evidenciação, listando uma série de exigências, que devem ser obedecidas por classe de ativos. Exigindo também: que os ativos gerados internamente sejam diferenciados daqueles adquiridos; evidenciação para ativos que seguem os métodos alternativos permitidos para reavaliações; evidenciação específica dos ativos intangíveis que possuem vida útil superior a 20 anos. |
| <i>Impairment</i> | Segundo o SFAS 121, <i>accounting for the impairment of Long-Lived Assets to be Disposed of</i> , requer um teste para prejuízo de <i>impairment</i> , toda vez que ocorrer eventos ou mudanças que indiquem que o montante ativado não possa ser mais recuperado nos próximos anos. | O IAS 36, <i>Impairment of Assets</i> , oferece o mesmo tratamento do SFAS 121, porém o IAS 38 requer que os ativos intangíveis, cuja vida útil exceder 20 anos, recebam testes a cada final de ano. |

Fonte: Adaptado de Soukseun e Parker, 1998

5.3 NORMAS CONTÁBEIS GERAIS DO BRASIL

Inicialmente é preciso definir alguns conceitos e esclarecer em que categoria de bem se enquadra o *software*. A produção de *software* é, sem margens a dúvidas, um serviço prestado ou realizado. Quanto à comercialização do produto desenvolvido, até 1999 era considerada como venda de serviço. Já o meio físico que lhe dá suporte (CD, disquete, etc) era considerado produto. Naquele ano, o STF, no julgamento RE no 191.732/99 dividiu o programa de computador em duas categorias: o de prateleira (*off-the-shelf* ou solução horizontal) e o individualizado (ou customizado para um usuário específico ou solução vertical).

O tribunal considerou que o primeiro deve ser considerado produto e o último (prestação de) serviço. Quanto ao meio físico o conceito permanece inalterado.

Com relação à capitalização desses ativos, até 2007, as empresas S/As seguiam as normas contábeis implementadas através da Lei 6.404/76. Desde 2007, uma nova lei está em vigor com algumas mudanças que afetam a contabilização de ativos, como a possibilidade de tratamento contábil de ativos intangíveis. Assim, esse trabalho irá descrever as duas leis e seus impactos na contabilização de *softwares*.

5.3.1 Lei 11.638/07

A lei das sociedades por ações (11.638/07) estipulou, no inciso IV do seu artigo 179, os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

A norma não explicita os de propriedade intelectual, porém, ao incluir os “bens destinados à manutenção das atividades da companhia”, permite a ativação dos gastos de fabricação de *software*, no caso de empresas de desenvolvimento, ou cujo processo não possa ser realizado sem um sistema informatizado.

O *software* é uma propriedade intelectual, protegido por direito autoral. Por isso, quando a lei, ao final de seu parágrafo, não incluiu o termo propriedade intelectual, permitiu o lançamento dos gastos de fabricação destes como despesa.

No inciso V, do artigo 179, a lei das sociedades por ações determina que devam ser lançados “no ativo diferido as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional;”. Quando uma empresa fabrica um *software* que tem uma vida útil esperada maior do que um exercício, deveria lançar as despesas com sua produção como ativo diferido.

Algumas interpretações da nova lei apontam que custos de desenvolvimento não devem ser classificados como ativo diferido. Nesse caso é possível imobilizá-los em uma conta de Ativo Intangível em Desenvolvimento.

No inciso VI do artigo 179, a nova lei das sociedades por ação cita pela primeira vez na legislação brasileira o ativo intangível e os definiu como “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

Essa legislação permite o diferimento e a capitalização de bens intangíveis, apesar de não apresentar nenhuma norma ou processo concreto de definição de tais ativos e a caracterização de padrões para sua contabilização ou respectivas perdas.

Conclui-se que não existem proibições claras para os lançamentos dos gastos de fabricação de *software* no ativo imobilizado ou no ativo diferido. Como também não existem permissões ou obrigações neste sentido.

O CFC, no item 3.2.2.1 da NBCT 3, estabelece que “o ativo compreende as aplicações de recursos representados por bens e direitos”. Não entra em maiores detalhes do que seriam os bens e direitos. A mesma norma afirma que o “ativo imobilizado são os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fim da Entidade”, portanto, abre a possibilidade para ativação dos gastos de fabricação do *software*.

5.4 ESCOLHA DE POLÍTICAS CONTÁBEIS NO BRASIL

Tarca (2002, p. 7), afirma que as maiores empresas poderiam fazer com que seus lucros diminuíssem, escolhendo alocar em despesa um valor em vez de lançá-lo no ativo, evitando uma intervenção do estado por suspeita de monopólio. Já empresas com baixa alavancagem são mais influenciadas por exigências de pactos contratuais de empréstimos. Empresas com alta alavancagem, por sua vez, são influenciadas pelo impacto das políticas nos índices financeiros de análise. Empresas com um maior nível de comércio internacional sofrem pressão para harmonizar as demonstrações contábeis.

No Brasil, apesar de não existir normas sobre a contabilização dos gastos de *softwares*, existem normativos contábeis. As normas brasileiras emitidas pelo CFC, pela CVM e pela 11.638/07 abrangem muitas áreas da contabilidade como ativos e despesas, e fornecem fundamento para as empresas tratarem os gastos de fabricação de software como ativo ou como despesa.

5.5 EXIGÊNCIAS DE MERCADOS EM OUTROS PAÍSES

A NYSE exige que as empresas que negociam as ações em sua bolsa sigam o US – GAAP (TARCA, 2002). Desta forma, é imperioso que as empresas multinacionais, com ações negociadas em bolsa, adotem os padrões contábeis norte-americanos.

6 PROCEDIMENTOS DE CAPITALIZAÇÃO DE CUSTOS DE DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE PARA USO INTERNO

Para tornar possível a capitalização de custos de desenvolvimento de *software* a empresa precisa definir em sua política os passos administrativos e contábeis a serem tomados a fim de classificar os custos de maneira correta desde a definição dos projetos a serem capitalizados, passando pelo seu diferimento até a imobilização e a amortização do ativo.

6.1 DEFINIÇÃO DE SOFTWARE PARA USO INTERNO

Pela definição da legislação de SOP, *software* de uso interno é aquele com as seguintes características:

- *Softwares* que são adquiridos, internamente desenvolvidos ou modificados somente para alcançar as necessidades internas da entidade;
- Durante o desenvolvimento ou a modificação, não há, e nem está sendo desenvolvido, nenhum plano substancial de negociar o *software* externamente.

O plano substancial de negociar o *software* externamente poderia incluir a seleção de um canal de marketing ou com promoções, entrega, faturamento ou atividades de suporte identificadas. Para ser considerado um plano substancial sob SOP, a implementação do plano tem que ser razoavelmente possível.

Software de computador para ser vendido, alugado, negociado de qualquer outra forma, incluindo *softwares* que são parte de um produto ou processo a ser vendido a um cliente, devem ser contabilizados como provisão pela Financial Accounting Standard Board (FASB) sob a norma 86 “*Accounting for the Costs of Computer Software to be Sold Leased, or Otherwise Marketed*” (Contabilidade para os Custos de *Software* de Computador a ser vendido, alugado ou de outra forma negociado). Entretanto, se o *software* está sendo usado na produção da ferramenta e o cliente não vai comprá-lo junto, então é considerado para uso interno e pode ser capitalizado.

Empresas que licenciam *softwares* de uso interno para/de terceiros devem, de acordo com a norma SFAS No 13 de USGAAP, ser contabilizados como “*Accounting for Lease*” (Contabilidade para Aluguel), quando determinado que o ativo foi adquirido em um contrato de licença de *software*.

6.2 DEFINIÇÃO DOS CUSTOS A SEREM CAPITALIZADOS

Na política de capitalização dos gastos de desenvolvimento de *software* há também a definição dos custos a serem capitalizados. A norma SOP 98-1 classifica os gastos entre os passivos de capitalização e os que não são passíveis de capitalização.

6.2.1 Custos Capitalizáveis

- Custos de Folha de Pagamento de Funcionários: Deve-se fazer um controle das horas gastas por determinado colaborador ou time em um determinado projeto e calcular o custo equivalente;
- Custos de Treinamentos: Custos relacionados a treinamentos relacionados à implementação ou desenvolvimento de uma nova aplicação podem ser incluídos na capitalização do projeto;
- Viagens: Custos de viagens dos colaboradores que são diretamente relacionadas aos esforços de desenvolvimento do *software* são elegíveis para capitalização;
- Conversão de Informações: Custos de desenvolvimento ou obtenção de *softwares* que permitem acessos ou conversão de informações antigas para o novo sistema podem ser capitalizados.

6.2.2 Custos Não Capitalizáveis

- Demonstração de Fornecedor: *Softwares* de demonstração de um determinado fornecedor que ocorra durante a fase de previsão e planejamento do projeto com o propósito de potenciais compras não são considerados parte dos investimentos de desenvolvimento da ferramenta e devem ser contabilizados como despesa;
- Upgrades e Melhorias: Melhorias ou upgrades de um *software* só são capitalizados se essas modificações de um *software* de uso interno resultarem em uma nova funcionalidade à ferramenta. Caso contrário, devem ser contabilizados como despesa.

Melhorias e upgrades de uma ferramenta a fim de aperfeiçoar uma funcionalidade existente ou permitir a ela realizar novas funções dentro do mesmo ambiente da versão anterior são consideradas “Enhancements” e não são passíveis de capitalização, de acordo com o parágrafo 74 da AICPA SOP 98-1.

- Depreciação: Custos de depreciação devem ser excluídos do valor capitalizado dos projetos de SOP98. Esses custos de depreciação são relacionados às despesas de capital de ativo. Incluir depreciação iria incorretamente re-capitalizar esses valores.
- Custos Administrativos: Custos administrativos não são considerados como diretamente associados ao esforço de desenvolvimento do *software* e, portanto, devem ser contabilizados como despesa no que ocorrerem. Um exemplo são os custos de telefone ou energia.

6.3 DEFINIÇÃO DA POLÍTICA DE CAPITALIZAÇÃO

A empresa que planeja capitalizar os seus custos de desenvolvimento de *software* deve preparar uma política a fim de definir regras e procedimentos do processo.

Uma das etapas fundamentais é a definição do critério de inclusão ou não de um determinado projeto na lista de capitalizáveis. Além das definições de “Nova Funcionalidade” e “*Software* de Uso Interno”, já descritas nos capítulos anteriores, essa política deve definir as normas internas da empresa, tais como um valor mínimo por projeto para não capitalizar programas com orçamento menor do que um determinado valor estabelecido e custos e fases do projeto passíveis de serem capitalizados (dentro os listados no capítulo oito).

A Capitalização dos custos não deve começar até que a fase preliminar do projeto esteja completa e devem encerrar antes do fim de todos os testes substanciais e do momento em que o *software* esteja pronto para o uso de sua finalidade principal.

Outra definição da política de capitalização é sobre o período de amortização do ativo. De acordo com a regulamentação norte-americana de SOP 98-1 o *software* não pode ser amortizado em mais do que cinco anos. Todavia ele deve ser encurtado no caso de ferramentas cuja expectativa de vida útil seja menor do que esse período. Nesse caso a empresa pode estabelecer o período de amortização como o menor dos intervalos (vida útil da ferramenta ou os cinco anos da legislação).

O período de amortização começa assim que o componente da aplicação é colocado em uso e o valor diferido ativado.

6.4 MOVIMENTAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE CAPITALIZAÇÃO DE UM ATIVO DIFERIDO

O processo de contabilização da capitalização dos custos de desenvolvimento de *software* se assemelha às demais capitalizações por diferimento, tais como a construção de um prédio ou a reforma de um armazém. A seguir serão explicadas, passo a passo, as movimentações contábeis do processo.

Os custos de mão de obra são, inicialmente, calculados e lançados, através da folha de pagamento, como despesas nos respectivos centros de custos relacionados com o departamento ou time que o funcionário está inserido, assim

como os demais custos passíveis de serem capitalizados, tais como treinamentos, viagens, consultorias etc.

Através de um controle de gerenciamento de projeto, normalmente realizado pelo time contábil da empresa, os custos exatos do projeto no período são identificados e capitalizados sob os respectivos códigos de projeto, através de um crédito nas contas de passivo e um débito em uma conta de ativo diferido (Nas normas de US-GAAP essa conta é denominada CIP – Construction in Progress). Essa capitalização pode ser feita através de lançamentos manuais ou automatizadas através de um sistema contábil integrado.

D – CIP – *Software* Desenvolvido – Diferido

C – Opex – Despesas Operacionais

Somente quando o projeto estiver completo de acordo com a política de capitalização de *software*, com todos os testes substanciais encerrados e a aplicação estiver pronta para a sua utilização, é que esse valor será transferido da conta de ativo diferido para a conta de ativo fixo.

D – Ativo Fixo – *Software* Desenvolvido

C – CIP – *Software* Desenvolvido - Diferido

A partir do momento da transferência do saldo capitalizado para a conta de ativo fixo, é que começa o período de amortização do ativo, de acordo com a análise prévia de vida útil. As parcelas são debitadas mensalmente através de um débito em uma conta de ativo de amortização e um crédito em uma conta de passivo de depreciação.

D – Amortização – *Softwares* Desenvolvidos – Resultado

C – Amortização – *Softwares* Desenvolvido – Ativo

É através dessa amortização do ativo que o valor inicialmente capitalizado volta a impactar o DRE - Demonstração do Resultado do Exercício – da empresa.

6.5 MOVIMENTAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO PARA A CAPITALIZAÇÃO EM LIVROS CONTÁBEIS DO EXTERIOR.

Está cada vez mais comum a prática por parte das multinacionais de instalar Centros de Desenvolvimento de *Softwares* em países emergentes a fim de concentrar suas produção de TI e economizar em mão de obra e tributos. Ainda mais comum é a prática de terceirização dessa produção tecnológica através de empresas especializadas localizadas em áreas de custos e moedas correntes de valores mais atrativos. Essa terceirização, quando utilizada para serviços de Tecnologia são geralmente definidos como “outsourcing”.

Muitos desses centros desenvolvem as ferramentas em seus países de origem, como no Brasil, e exportam esses valores como serviço a fim de serem capitalizados nos livros contábeis da matriz. Essas transações se justificam pela utilização e manutenção global dos benefícios do ativo, ou por possíveis vantagens fiscais, como pode ser visto no capítulo 15.

Para exemplificar, apresentaremos um modelo de contabilização das despesas em livros fiscais brasileiros e uma exportação de serviço para os Estados Unidos para uma capitalização nos livros norte-americanos.

Já com os devidos custos contabilizados inicialmente como despesas operacionais e identificados para a capitalização, é emitida uma fatura de exportação do serviço de desenvolvimento de *software*.

Mesmo quando a exportação é feita entre filiais de uma mesma empresa, uma margem mínima de lucro é necessária sobre os custos originais do produto ou serviço. A definição dessa margem vai depender da legislação vigente e da relação entre as duas nações. A Receita Federal Brasileira, por exemplo, considera muitos países como “Paraísos Fiscais” e exige uma margem maior de lucro nas exportações direcionadas a essas regiões. Essa margem é internacionalmente conhecida como “Transfer Price”.

Assim que o valor da exportação é definido, a fatura é emitida, gerando um débito em uma conta de ativo de Contas a Receber e um crédito em uma conta de resultado de Receita Líquida..

D – Contas a Receber – Ativo

C – Receita Líquida - Resultado

A liquidação do valor lançado em Contas a Receber pode acontecer através de um pagamento direto da fatura e o respectivo lançamento na conta Caixa, ou através de um lançamento Intercompany, no caso de negociações entre subsidiárias de uma mesma empresa. Nesse caso, geralmente é utilizado um débito em uma conta transitória de Alocações Externas, para a compensação através das demais movimentações de caixa da matriz para a filial.

A empresa que importa o serviço deve contabilizar essa despesa através de um crédito em uma conta de Contas a Pagar e um débito em uma conta de Serviços de Opex – Despesas Operacionais.

D – Opex – Serviços – Resultado

C – Contas a Pagar - Passivo

Já com as despesas devidamente registradas nos livros fiscais da empresa, essa já pode efetuar a capitalização através do processo de Capitalização de Ativos Diferidos, descrito no capítulo anterior.

6.6 GERENCIAMENTO DE RISCO DE ATIVOS INTANGÍVEIS E OS TESTES DE “IMPAIRMENT”

De acordo com a legislação norte-americana, uma revisão de todos os projetos capitalizados como SOP 98-1 deve ser realizado a fim de garantir que os projetos permanecem previstos de serem completados ou que permanecem ainda em uso. Uma perda de “Impairment” deverá ser considerada para aqueles projetos que não são mais prováveis de serem completados ou que deixarão de ser utilizados dentro do período de amortização.

Há dois tipos de testes e análises de Impairment Risk: Os que estão em CIP – Construction in Progress - que são os referentes aos projetos que ainda estão sendo desenvolvidos e estão com a sua capitalização sendo diferida, e os que estão em FA

– Fixed Asset – que são os referentes aos projetos que já estão completos, que foram transferidos para uma conta de ativo fixo, mas que seguem com saldo de valor contábil líquido a ser amortizado.

Essa política não inclui no seu escopo projetos de *softwares* que serão vendidos, alugados ou comercializados de qualquer outra maneira como um produto separado ou parte de um produto ou processo, sujeitos ao FASB sob a regulamentação número 86.

A lei brasileira 11.638/07 também normatiza os testes de Impairments no artigo 183. Nele são apresentadas definições semelhantes à legislação americana, mas sob o título de Teste de Recuperabilidade.

6.6.1 Análise de *Impairment* dos Projetos em Desenvolvimento

De acordo com a legislação norte-americana, as empresas que capitalizam os custos de desenvolvimento de *software* para uso interno devem periodicamente revisar os valores diferidos e a situação de desenvolvimento dos projetos. Essa revisão deve ocorrer com a mesma periodicidade da capitalização, que pode ser mensal ou trimestral.

Essa revisão é feita através de uma pesquisa respondida pela equipe de gerência do projeto e sua análise visa responder as seguintes questões sobre o projeto:

1. O projeto resulta em uma nova aplicação que atualmente ainda não existe?
2. O projeto substitui a parte ou totalmente um módulo existente?
3. O projeto resulta em uma nova funcionalidade que não existia antes?
4. Houve alguma mudança significativa na maneira que o *software* é planejado e para qual ele vai ser utilizado?
5. Há alguma mudança de escopo que possa limitar a habilidade e a utilização do que já foi desenvolvido e capitalizado?
6. Há alguma mudança significativa a ser feita na aplicação no futuro?
7. Há uma potencial possibilidade desse projeto ser repriorizado ou cancelado?

8. Há alguma dificuldade de programação que não possa ser resolvida em tempo hábil que possa retardar o projeto?

Baseado nas respostas aos questionamentos acima o departamento contábil da empresa define a existência de riscos e danos passíveis de serem “despesados” e calcula os valores a serem contabilizados.

A contabilização do Impairment de CIP deve ser basicamente uma reversão da capitalização através do seguinte lançamento contábil:

D – Opex – Despesas Operacionais

C – CIP – *Software* Desenvolvido – Diferido

6.6.2 Análise de *Impairment* dos Projetos já Ativados

Assim como os valores de capitalização diferida, os valores relacionados a projetos de desenvolvimento de *software* para uso interno em ativo fixo também devem passar por um processo de revisão de análise de riscos de *impairment* periodicamente.

Ao contrário da análise dos projetos em desenvolvimento, a revisão de ativo fixo não precisa ocorrer com a mesma periodicidade da capitalização adicional. A revisão de *Impairment* de ativo fixo pode ocorrer mensalmente, trimestralmente ou até mesmo de forma anual, de acordo com a política interna na empresa.

Essa revisão é feita através de uma pesquisa respondida pela equipe responsável pela gerência ou manutenção da ferramenta e sua análise visa responder as seguintes questões sobre o ativo:

1. Esse ativo continua sendo utilizado para a mesma função pela qual ele foi desenvolvido?
2. Baseado na melhor informação disponível atualmente, o ativo será utilizado até o final da sua vida útil (período de amortização)?
3. Se não for utilizado até o final da vida útil, para quando é estimada a aposentadoria do mesmo e por quê?

4. Baseado na melhor informação disponível atualmente, há alguma decisão sobre a reposição da ferramenta ou algum fator que possa torná-la obsoleta?

Baseado nas respostas dos questionamentos acima, o time contábil da empresa define se há a necessidade de contabilizar alguma perda nos ativos ou uma modificação no prazo de amortização de algum ativo.

No caso de um *software* não estiver mais sendo usado e haver a necessidade da baixa de um dos ativos, a contabilização deve ser feita a través de um lançamento de crédito nas contas de ativo e um débito em uma conta de resultado, conforme descrito abaixo:

D – Perdas e Ganhos – Resultado

C – Ativo Fixo – *Software* Desenvolvido

No caso de um *software* ainda estiver sendo utilizado, mas com uma previsão de reposição anterior ao fim da sua vida útil contábil, há a necessidade de fazer uma aceleração na sua amortização.

De acordo com a legislação contábil norte-americana, não é possível fazer nesses casos lançamentos retroativos de amortização. Tampouco podem contabilizar no período corrente o valor referente a períodos anteriores. Há solução é recalcularmos as parcelas mensais de amortização dos períodos futuros, dividindo o valor contábil líquido do ativo pelo número de prestações da amortização até o final da sua nova vida útil contábil.

$$\text{Prestação de Amortização} = \frac{\text{Valor Contábil Líquido}}{\text{N}^\circ \text{ de Meses até a Aposentadoria do Ativo}}$$

6.7 DEFINIÇÃO DA DATA DE ATIVAÇÃO DE UM PROJETO E SUA CONTABILIZAÇÃO

Antes da ativação de um projeto de desenvolvimento de *software* diferido, é necessária uma confirmação de que o projeto está devidamente completado de acordo com as regras contábeis de SOP 98-1. Como documentação suporte o departamento contábil deve preparar um relatório preenchido pela equipe de gerência do projeto com o intuito de responder as seguintes questões:

1. O *software* desenvolvido já está sendo utilizado?
2. Os testes substanciais da funcionalidade dessa ferramenta já foram realizados?
3. Baseado na melhor informação disponível no momento, por quanto tempo esse *software*/aplicação deve ser utilizado (número de meses)?
4. Baseado na melhor informação disponível no momento, há alguma decisão atual de reposição ou cancelamento desse *software*/aplicação?
5. Baseado na melhor informação disponível no momento, há algum fator que possa deixar esse *software*/aplicação obsoleto?

Baseado nas respostas dos questionamentos acima, o time contábil da empresa define se o projeto deve ser transferido para o Ativo Fixo e o seu prazo de amortização. O procedimento contábil para essa transferência está descrito no capítulo 10.

7 IMPACTO TRIBUTÁRIO DA CAPITALIZAÇÃO DOS CUSTOS DE DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE

A atividade de capitalização dos custos de desenvolvimento de *software* pode ser extremamente benéfica a uma organização do ponto de vista orçamentário ou do DRE, já que ela transfere despesas para uma conta de ativo fixo. Esse processo desonera a empresa, melhorando os resultados do período.

Com a capitalização de alguns custos e a respectiva diminuição do saldo de OPEX, a empresa aumenta o seu lucro bruto o que acarreta em um aumento natural nos valores de impostos a recolher. Nesse caso a atividade capitalização dos custos de desenvolvimento de *softwares* pode impactar negativamente o DRE e o fluxo de caixa da empresa.

Para compensar as possíveis tributações sobre investimentos na área de TI, há legislações que beneficiam as empresas que qualificam os projetos como Pesquisa e Desenvolvimento como isenções fiscais.

7.1 LEGISLAÇÃO BRASILEIRA DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - SOFTWARE

A legislação da área de informática tem o seu início na Lei no 7.232/84 que dispõe sobre a Política Nacional de Informática e criou a reserva de mercado do setor. Apesar de essa lei ter sido revogada parcialmente pela no 8.248/91, naquele instrumento foram estabelecidos uma série de incentivos financeiros para as empresas produtoras de *software* que não encontram paralelo na legislação vigente.

Entre os incentivos revogados naquela lei se encontravam:

1. Preferência nas compras governamentais para bens e serviços de informática produzidos no país.
2. Isenção do II, IE e IPI na importação de equipamentos, máquinas e componentes.
3. Isenção nas operações de crédito, câmbio e seguro.
4. Dedução dobrada das despesas operacionais para efeitos do IRPJ.
5. Depreciação acelerada de bens.

6. Prioridade nos financiamentos governamentais. Em 1991 a lei 8.248/91 revogou diversos dispositivos da Lei de Informática (7.232/84) e estabeleceu novos incentivos para o setor, entre eles a preferência nas compras governamentais para a indústria nacional, prioridade nos financiamentos, isenção do IPI na compra de máquinas. Como contrapartida exigiu o investimento de 5% do faturamento em pesquisa e desenvolvimento - P&D. Em 2001 essa lei foi substancialmente alterada pela 10.176/01, a qual deu nova redação aos incentivos, reduzindo-os à preferência nas compras governamentais e transformando a isenção do IPI em redução gradual. Também, direcionou uma parcela dos gastos das empresas em P&D para o FNDCT.

A lei 8.661/93 criou os Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Agropecuário (PDTA) como primeira forma de incentivo à P&D em Tecnologia da Informação - TI. Foram concedidos diversos benefícios: dedução do IRPJ, depreciação e amortização acelerada de equipamentos, isenção de IPI e redução de IRPJ relativos aos pagamentos de royalties.

No ano de 1998 foi definido o regime de proteção ao *software* com a publicação da lei 9.609/93, que revogou a 7.646/87, que tratava do assunto da propriedade intelectual do *software*. No novo instrumento foi estabelecido que o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais (não é concedida patente para *softwares*). O que representou um importante marco legal para o desenvolvimento nacional, protegendo, no entanto, as empresas estrangeiras detentoras de tecnologia em *software* da pirataria.

Como conseqüência da aprovação do reconhecimento do direito autoral para produtos estrangeiros, o governo criou a Cide - Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação através da lei 10.168/00. Essa contribuição, incidente sobre a remessa de capitais para o estrangeiro referentes ao pagamento de royalties, assistência técnica e assemelhados, deve ser revertida para o FNDCT, contribuindo para o financiamento de projetos nacionais na área de TI.

A relação apresentada a seguir é o resumo da legislação brasileira que trata do assunto da informática e da produção de *software*. Para cada lei citada, é

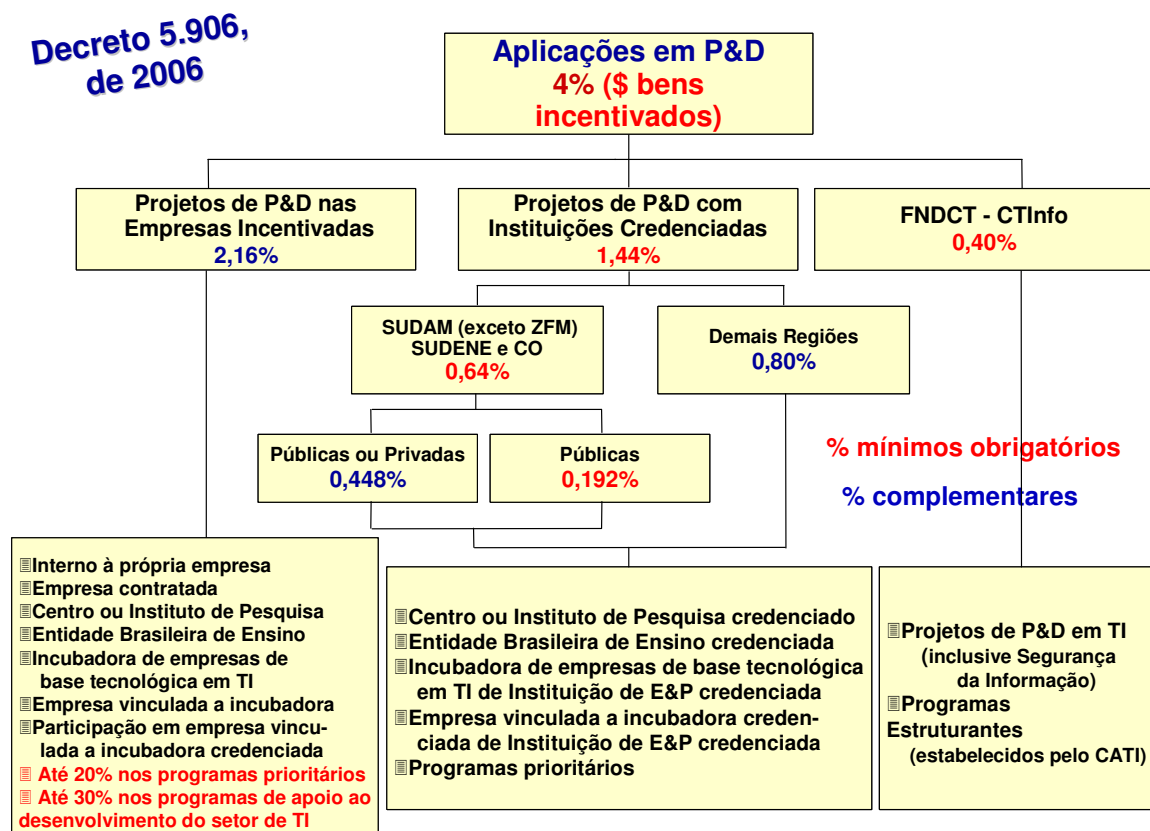
exposta a sua ementa e a explicação resumida do dispositivo legal (NAZARENO; 2004).

Em 2006 foi implementado o decreto nº 5.906/26.09.2006 que regulamenta as Leis de TI, estabelecendo as seguintes alterações na legislação até então vigente:

- Extensão dos benefícios correntes até 2019;
- Novas condições para investimentos em P&D;
- Renegociação das dívidas de P&D;
- Instituição de mecanismos para Suspensão e Cancelamento dos Incentivos;
- Criação de privilégios para produtos com tecnologia desenvolvida no País (portaria MCT nº 950, de 12.12.2006).

Esse decreto exigia também uma diversificação dos investimentos em P&D, exigindo Investimentos em regiões menos favorecidas no Brasil, centros acadêmicos de pesquisa e outras especificações, conforme a figura a seguir:

Figura 1 – Aplicações em P&D de acordo com o decreto 5.906/06



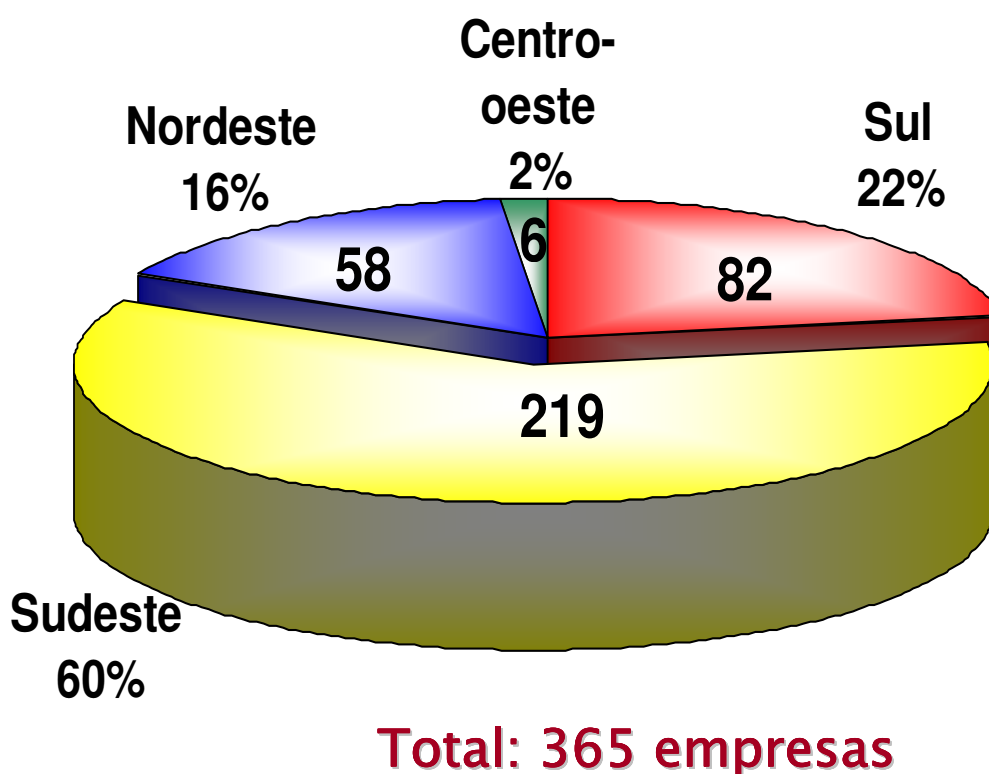
Fonte: Ministério de Ciências e Tecnologia (2007)

De acordo com o MCT – Ministério de Ciências e Tecnologia, em 2007 365 empresas estavam recebendo incentivos da Lei de Informática.

No Quadro 5 podemos ver a distribuição dos incentivos pelas regiões do Brasil.

Gráfico 1 – Empresas incentivadas pela Lei de Informática

Empresas incentivadas pela Lei de Informática Situação em 28/março/2007



Fonte: Ministério de Ciências e Tecnologia (2007)

7.2 LEGISLAÇÃO NORTE-AMERICANA DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO

Como há uma legislação específica para a capitalização de custos de desenvolvimento de *software* para uso interno, os Estados Unidos, ao contrário do Brasil, especifica na sua legislação fiscal a desoneração tributária dos projetos de *Software* capitalizados.

Sob o registro 1.41-4(e), proposto pelo IRS – Internal Revenue Services, o equivalente a Receita Federal brasileira, determina, entre outras especificações, que são passíveis da qualificação de Pesquisa e Desenvolvimento somente os *softwares* internamente desenvolvido por uma empresa. Customizações de softwares existentes ou feito por um terceiro fabricante contratado podem ser capitalizadas, mas não sofrerão a desoneração tributária.

Para identificarmos a condição de “Internal Developed” de um projeto, é necessário uma pesquisa junto à gerência de desenvolvimento dos mesmos a fim de responder os seguintes questionamentos:

1. Qual é o objetivo do projeto iniciado?
2. Há algum software comprado para esse projeto?
3. Há algum serviço prestado por uma empresa de software para o projeto (implementação, customização, assistência, etc)
4. Se comprado algum *software*, a empresa comprou os direitos de modificação dos códigos originais ou o fornecedor prestou consultoria para isso?
5. Se um *software* foi modificado, quais as funcionalidades alteradas ou adicionadas?
6. Se um *software* foi modificado, quem tem o risco de perda caso o novo código não funcione apropriadamente?
7. Quem trabalhou nesse projeto, funcionários da empresa ou terceiros? Qual a divisão percentual aproximada?
8. Quem estava no controle dos indivíduos que realizavam a programação, incluindo terceiros? Os consultores terceirizados trabalharam de forma independente ou sob demanda de uma gerência da empresa?

Baseado nessas respostas, o time contábil e fiscal da empresa pode qualificar o projeto, de acordo com a regulamentação do IRS, e calcular os valores isentados.

A empresa com *software* desenvolvido e devidamente qualificado como Pesquisa e Desenvolvimento pode descontar 100% do valor de imposto de renda sobre o valor capitalizado (a taxa de imposto de renda americana é de 35% ao ano). Esse desconto é gradativamente cobrado ao passar das prestações de amortização do ativo.

8 CONCLUSÃO

As empresas com filiais ou matriz em outros países adotam as orientações do normativo internacional e do US-GAAP para a contabilização dos gastos de fabricação de *software*. Para Tarca (2002), a escolha do padrão contábil por empresas multinacionais é pressionado para a harmonização. Isso faz com que a ausência de especificidades nas normas brasileiras seja suprida com as práticas internacionais.

Neste trabalho, foram pesquisadas as normas contábeis brasileiras e norte-americanas a fim de compará-la na forma de contabilização de gastos para a fabricação de *softwares* para computadores. No capítulo 5, foram apresentadas as normas contábeis e legislações vigentes referentes a forma de contabilização dos ativos intangíveis e dos gastos de fabricação do *software* no Brasil, nos Estados Unidos e nas normas internacionais.

No Capítulo 6, foram apresentados os procedimentos contábeis e fiscais a fim de permitir a correta capitalização dos gastos de fabricação de *software* de forma que sejam, inicialmente, um ativo diferido até a sua completa imobilização e amortização.

Quanto aos objetivos específicos, os resultados estão distribuídos pelo trabalho e resumidos nesse capítulo:

- Foi analisada a bibliografia teórica sobre assuntos relacionados com a contabilização dos gastos de fabricação de *software*, como o conceito e as características do software, formas de produção e seu mercado, também foram pesquisados questões sobre ativo intangível e ativo;
- Foram pesquisados os normativos contábeis para a contabilização dos gastos de fabricação de software nos Estados Unidos, na Austrália e no IASB, sendo eles: SOP 98-1, SFAS 86 e IAS 38;
- Os procedimentos foram comparados no capítulo 5 e, basicamente, apontam para a ativação dos gastos referentes à fase de desenvolvimento (programação) do código-fonte do software, dividindo-se: algumas somente para os custos diretos e outras para o custos totais;
- No capítulo 5 foram descritos as legislações contábeis no Brasil e nos Estados Unidos de desenvolvimento de software localizadas no Brasil.

- No capítulo 6 foram descritos os corretos procedimentos contábeis e fiscais para a capitalização de ativos intangíveis ligados à fabricação de software.

Da descrição das normas estrangeiras conclui-se que, apesar de existirem algumas diferenças entre as normas americanas e internacionais, o centro da discussão abordada nesta dissertação (ativação dos gastos de fabricação de *software*) é comum, e que os gastos envolvidos com desenvolvimento devem ser ativados, se deles forem esperados benefícios futuros, sendo um dos fatores que caracteriza o *software* como ativo.

Após a análise das normas estrangeiras, concluiu-se que a harmonização, quanto aos aspectos dos gastos de fabricação de *software* no Brasil, está atrasada em relação às normas norte-americanas e internacionais.

Com as novas normas da Lei 11.638/07, O Brasil se assemelha ao USGAAP e às normas internacionais no que se refere às características do Ativo Imobilizado. A definição desse ativo como “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”, aproxima a sua contabilização das normas norte-americanas e abre espaço para o tratamento do *software* como ativo.

A lei 11.638/07 ainda determinou a existência do Ativo Diferido e do Ativo Intangível permitindo a contabilização dos custos de desenvolvimento de *software* nos mesmos moldes internacionais. Entretanto, mesmo com a citação dessas novas formas de ativo, a legislação brasileira segue sem uma legislação adequada de capitalização dos mesmos, já que não padroniza procedimentos contábeis para o seu tratamento.

A lei brasileira 11.638/07 também normatiza os testes de Impairments no artigo 183. Nele são apresentadas definições semelhantes à legislação americana, mas sob o título de Teste de Recuperabilidade.

Conclui-se, então, que com a tendência da padronização das normas contábeis, a CVM – Comissão de Valores Mobiliários - deva regulamentar a prática da capitalização de ativos intangíveis de acordo com as normas do IASB.

O Capítulo 7 analisa os benefícios tributários de investimentos de Pesquisa e Desenvolvimento no Brasil e nos Estados Unidos e conclui que eles são complementares. A partir do momento que as isenções brasileiras se dão pelo desenvolvimento de novas tecnologias e as isenções norte-americanas se dão pela sua capitalização, a exportação desses custos como serviço e a posterior capitalização dos mesmos nos livros fiscais norte-americano permite às empresas multinacionais uma mais completa isenção e um atrativo da fabricação do *software* no Brasil.

Algumas limitações devem ser ressaltadas, sendo a maior delas a ausência de uma pesquisa de uma amostra de empresas brasileiras sobre a forma de contabilização dos custos de fabricação de *software*, já que a legislação brasileira sobre ativos intangíveis tem um conteúdo superficial e é muito recente para uma pesquisa prática sobre o seu impacto nos balanços das empresas brasileiras.

Esse trabalho abre campo para outras pesquisas relacionada, sendo exemplos:

- a) Identificar os sistemas de custeio utilizados pelas empresas de fabricação de *software* e os que melhor se adaptam às peculiaridades deste setor;
- b) Identificar os procedimentos contábeis utilizados pelos administradores brasileiros de empresas de *software* na sua contabilização e possível capitalização.

REFERÊNCIAS

AICPA. American Institute of Certified Public Accountants. **SOP 98-1 Statement of Position Accounting for the Costs of Computer *Software* Developed or Obtained for Internal Use**, 1998.

BARROSO, M. E. G. **Dicionário Aurélio Eletrônico** - V. 1. 3. [s.l.]: Nova Fronteira, 1994.

CÉSAR, Ricardo. **Fábrica de *software***: uma vocação nacional?, 2004. Disponível em: <<http://computerworld.uol.com.br/mercado/2003/04/28/idgnoticia.2006-05-15.3220032523/>>. Acesso em: 15 maio 2008.

DRUCKER, P.: “O futuro já chegou”. **Revista Exame**, ano 34, n. 6, edição 710, p.112-126, jan. 2000.

FASB. Financial Accounting Standards Board. **SFAS 86**. Accounting For The Costs of Computer *Software* to Be Sold, Leases, or otherwise, Marketed. 1985.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GRYNSZPAN, Flavio. **Pesquisa e Desenvolvimento nas Empresas Multinacionais no Brasil**. [s.n.]: São Paulo, 2004.

IASB. International Accounting Standards Board. **IAS 38 Intangible Assets**, 1998.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubes. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: Suplemento. São Paulo: Atlas, 2008.

KAYO, Eduardo Kazuo. **A estrutura de Capital e o risco das empresas tangível e intangíveis-intensivas**: uma contribuição ao estudo da valoração de empresas. 2002. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2002.

LEV, B. **Intangibles**: management, measurement, and reporting. Washington: Brookings Institution Press, 2001.

LUSTOSA, P. R. B. **Um Estudo das Relações entre o Lucro Contábil, os Fluxos Realizados de Caixa das Operações e o Valor Econômico da Empresa:** Uma Simulação Aplicada a um Banco Comercial. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível.** 1972. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1972.

MOTA, Maurício. A boa-fé nos contratos de licença de uso de *software*. **Cadernos da Pós-Graduação em Direito da UERJ**, p. 95-120, set. 1996.

NAZARENO, Cláudio. O *software*, a legislação brasileira e proposições em andamento na Câmara. [s.n.]: Brasília, 2004.

PCWORLD. Disponível em:

<<http://pcworld.uol.com.br/noticias/2007/10/19/idgnoticia.2007-10-19.8750941838/>>. Acesso em: 10 maio 2008.

POLAK, Sérgio. **Companhias Off-dhore.** Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/offshore.htm>>. Acesso em: 04 out. 2008.

PORTER, M.E.: Strategy and the internet. Harvard. **Business Review**, v. 79, n.1, p.63-78, mar. 2001.

RIBEIRO, Ricardo Augusto dos Santos. Contabilização dos gastos de fabricação de *software* no Brasil: análise empírica com base nas principais normas estrangeiras, Brasília: **UnB**, 2004.

SCATEERING the seeds of invention; the globalization of research and development [s.l.]: Economist Intelligence Unit, 2004.

SEVERINO, A.J. **Metodologia do trabalho científico:** diretrizes para o trabalho didático - científico na universidade. Sao Paulo: Cortez e Moraes, 1978.

UPTON, Wayne S., Jr. Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy. **Financial Accounting Series**, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, n. 219–A , apr. 2001.

WIKIPEDIA. **Transfer Pricing**. Disponível em:
<http://en.wikipedia.org/wiki/Transfer_pricing>. Acesso em: 01 nov. 2008.

TRABALHO APRESENTADO EM BANCA E APROVADO POR:

Conceito Final:

Porto Alegre, de de

Professor Orientador:

Disciplina: Estágio Final (ADM 01198)

Área de Concentração: Finanças