

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS NO BRASIL: UM ESTUDO SOBRE O PAPEL DA AUDITORIA E DA DIVULGAÇÃO

GOVERNMENT SUBSIDIES IN BRASIL: A STUDY ABOUT THE PURPOSE OF THE AUDIT AND DISCLOSURE

*Marilene Feitosa Soares¹
Fátima Regina Ney Matos²
Editinete André da Rocha Garcia³
Maria Clara Cavalcante Bugarim⁴*

RESUMO: Incentivos fiscais têm sido concedidos por diversos países como forma de atrair investidores, promover a integração federativa e o desenvolvimento econômico. A pesquisa qualitativa, descritiva e documental objetiva apresentar o papel da auditoria e demonstrar a relevância que tem a divulgação das Subvenções Governamentais concedidas pelo governo brasileiro. A adoção de auditorias permanentes, conjugadas à prestação de informações detalhadas das subvenções governamentais brasileiras é de relevante importância, vez a necessária resposta à sociedade, tocante a informações inerentes às mesmas, e, muito especialmente, quanto ao efetivo atingimento de metas propostas, que passa pela recuperação do custo dos investimentos estatais e a satisfação social e econômica. Nota-se, entretanto, uma quase absoluta falta de informações estatais, de particulares e de produções científicas, seja em quantidade, como em qualidade, que evidenciem a extensão e os reais benefícios sociais atingidos e o desenvolvimento econômico, suas grandezas numéricas, sendo praticamente desconhecidos os métodos, critérios e indicadores estatísticos e sociais.

Palavras-chave: Subvenções governamentais; auditoria; divulgação.

ABSTRACT: To attract investors, promote federal integration and economic development, many countries have granted tax incentives. The objective of this documentary descriptive research is to understand the relevance that must audit and disclosure of Government Subsidies. The adoption of permanent audits, together with the provision of detailed information the Brazilian government grants is of great importance, since the necessary response to society, respect the inherent to the same information, and on the effective achievement of objectives, passing by the recovery of the cost of state investments and social and economic satisfaction. Note, however, an almost absolute lack of state intelligence, private and scientific productions, either in quantity and quality, which show the extent and the actual hit social benefits and economic development, their numerical quantities, practically unknown methods, criteria and statistical and social indicators.

Keywords: Government grants, audit, disclosure.

Sumário: 1 Introdução – 2 Investigações realizadas no âmbito da auditoria tributária – 3 Incentivos fiscais e estudos empíricos realizados - 4 Pesquisas realizadas no Brasil sobre as subvenções governamentais - 5 Metodologia – 6 Papel da auditoria e da divulgação de informações das subvenções governamentais concedidas no Brasil – 7 Considerações finais – Referências.

¹ Doutoranda em Contabilidade pela Universidade do Minho/Aveiro. Professora do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará. Email: marilene.feitosa@ufc.br .

² Doutora em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professora do Instituto Superior Miguel Torga, ISMT, Portugal. Professora da Universidade Potiguar, UnP, Brasil. Email: fneymatos@ua.pt.

³ Doutora em Administração pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Professora do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará. E-mail: editinete@hotmail.com

⁴ Doutora em Engenharia e Gestão do Conhecimento pela Universidade Federal de Santa Catarina. Doutora em Contabilidade pela Universidade do Milho/Aveiro. Professora do Programa de Pós Graduação em Administração da Universidade de Fortaleza. Email: clara@bugarim.com

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

1 INTRODUÇÃO

Questões de políticas fiscais mudaram a agenda económica mundial e muito se tem discutido sobre as reformas nos sistemas fiscais internacionais. Dentre os assuntos discutidos está em evidência as concessões e as auditorias das subvenções governamentais, haja vista que muitos países, desenvolvidos ou em desenvolvimento, concedem variados tipos de incentivos fiscais e financeiros, na expectativa de atrair investidores e promover o desenvolvimento econômico ou regional.

A importância da abordagem do tema, no campo da auditoria e da transparência dessa concessão de incentivos fiscais foi levantada em 2011 pelo Fundo Monetário Internacional - FMI , pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico - OCDE, pela Organização das Nações Unidas – ONU, e pelo Banco Mundial, em seu relatório conjunto com Grupo dos 20 (G-20), formado pelos Ministros de Finanças e Chefes dos Bancos Centrais das 19 maiores economias do mundo, além da União Europeia e do Brasil, que apoiaram a reestruturação dos sistemas fiscais nos países em desenvolvimento (OCDE, 2011).

Em 2010, foi estabelecida pela OCDE uma “Força-Tarefa” para tratar do tema “tributação e desenvolvimento”. Nesse projeto foi identificada a necessidade de um quadro de auditoria e transparência global mais eficaz tocante aos incentivos fiscais concedidos para fins de realização de investimentos, no âmbito dos países em desenvolvimento, tendo como ponto de partida um esforço internacional visando a promoção da gestão e da administração de incentivos fiscais, que deveriam ser expressos de forma transparente e consistente. Sobredita Força-Tarefa identificou quatro áreas de trabalho como “pilares”, destacando-se, dentre elas, a “gestão de incentivos fiscais” voltada para o seu acompanhamento por meio de auditoria e transparência, tendo sido apresentado um projeto relativo a Princípios e Padrões a serem observados pelos países em desenvolvimento pertencentes ao G20 (OCDE, 2011). Esse grupo de países representa, em média, 90% do PIB mundial, sendo 80% do comércio mundial, 2/3 da população mundial e 65% dos votos das instituições financeiras multilaterais (CAMPEDELLI e BOSSA, 2014), tratando-se, portanto, de grupamento de países “de peso”, de forte importância estratégica na condução dos debates e da agenda internacional.

Marilene Feitosa Soares
Fátima Regina Ney Matos
Editinete André da Rocha Garcia
Maria Clara Cavalcante Bugarim

A OCDE (2013) realizou um estudo para o Brasil (“Relatório Territorial para o Brasil”) com o intuito de colaborar com o desenvolvimento das regiões menos favorecidas sócio-economicamente. O capítulo 3 do Relatório tratou da “Governança Multinível para políticas de Desenvolvimento Regional mais eficaz”, e recomendou à SUDENE (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste), órgão gestor das subvenções governamentais na esfera do Imposto de Renda, seu posicionamento como órgão fiscalizador e coletor de informações voltadas ao monitoramento das tendências de desenvolvimento econômico e social e ação governamental nos territórios abrangidos. A OCDE reconheceu que o Brasil enfrenta desafios de informação, que são limitadas e incompletas. Além disso, o governo central não controla a localização dos gastos com incentivos fiscais, nem dá a conhecer à sociedade, em geral, informações abrangentes envolvendo os programas eventualmente implementados. Neste caso, sem dispor de meios de informação e conhecimento de causa, a população não reivindica os benefícios que possam, ter sido gerados pelos incentivos fiscais (OCDE, 2013).

Recentes mudanças ocorridas no cenário mundial, chegaram e impactaram a área de controle contábil. No Brasil, a convergência da contabilidade aos padrões internacionais deu-se mediante a implementação das International Financial Reporting Standards (IFRS), que contribuiu para melhor adequar a valoração dos elementos patrimoniais, bem como permitir ampliação do nível de transparência e confiabilidade das informações divulgadas pelas empresas, aos usuários internacionais (SANTOS, SALES CIA, CODENONSSI CIA, 2011).

As mudanças promovidas pelas Leis Federais Brasileiras n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009 e a implementação de “Pronunciamentos Técnicos” no âmbito do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), do Brasil, resultaram em uma nova abordagem da formatação e formulação das Demonstrações Contábeis das entidades empresariais. Com esse novo enfoque dado à Contabilidade, no Brasil, ocorreu substancial modificação no que se refere à estrutura conceitual relacionada às “subvenções e assistências governamentais” (SAGs), cujas Práticas Contábeis passaram a ser suportadas no Pronunciamento Técnico (2010), com embasamento centrado na International Accounting Standard - IAS nº 20. A normatização dessa matéria estabeleceu novas regras no que concerne ao registro contábil, normas

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

internacionais de auditoria e à divulgação das subvenções governamentais e de outras formas de assistência governamental concedidas.

Ademais, existe hoje no Brasil uma acirrada concorrência entre as Unidades Federativas denominada “guerra fiscal”. Nessa disputa, observa-se a posição dos governantes dos estados-membros, concedentes dos incentivos fiscais, justificando tratar-se da única forma capaz e objetiva de desenvolver Regiões carentes, atraindo, com isso, em especial, empreendimentos industriais para seus territórios. As empresas, por seu turno, requerem aos Governos estaduais a concessão de maiores renúncias fiscais. É possível, assim, acontecer de um estado-membro conceder incentivos fiscais sem avaliar corretamente o seu retorno, muitas vezes, por falta de informações, ou, inclusive, por influências políticas. Assim, ganha relevância a realização de auditorias contínuas de forma a assegurar a adequada concessão e resultados originários de incentivos fiscais no Brasil.

Levando em conta as recomendações da OCDE acerca da adoção de princípios e padrões de governança e de transparência dos incentivos fiscais nos países em desenvolvimento, a harmonização da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, baseada na Lei n. 11.638 (2007) e alterações ulteriores, a mudança no critério de registro e divulgação das subvenções governamentais, em conformidade com o CPC n. 07 (R1), de e visando o controle, a garantia da recuperação dos investimentos realizados pelos Estados, integração social e desenvolvimento econômico, a presente investigação tem como objetivo apresentar o papel da auditoria e demonstrar a relevância que tem a divulgação das Subvenções Governamentais concedidas pelo governo brasileiro.

O artigo acha-se organizado em seis seções, iniciando com a introdução. Em seguida, apresenta-se a revisão da literatura que concerne em auditoria tributária, incentivos fiscais e subvenções governamentais. Posteriormente, evidenciam-se os aspectos metodológicos, seguido da quinta seção, que destaca-se o papel da auditoria e a relevância da divulgação das subvenções governamentais. Na sequência, apresentam-se as conclusões e as recomendações de pesquisas futuras.

Marilene Feitosa Soares
Fátima Regina Ney Matos
Editinete André da Rocha Garcia
Maria Clara Cavalcante Bugarim

2 INVESTIGAÇÕES REALIZADAS NO ÂMBITO DA AUDITORIA TRIBUTÁRIA

A auditoria tributária tem por finalidade a obtenção de informações dos registros contábeis das empresas com o intuito de validar a receita tributável para fins de administração dos tributos a serem recolhidos aos cofres públicos (LAGIOIA et. al, 2011).

Devido ao aumento das regulamentações fiscais, o número e a complexidade das tarefas de auditoria estão a aumentar, exigindo mais esforço e conhecimento por parte dos auditores em auditorias internas, financeiras e fiscais (ALISSA et al, 2014).

As pesquisas realizadas com o tema auditoria tributária são desenvolvidas com duas ênfases: auditoria tributária no âmbito das pessoas físicas e auditoria no âmbito das pessoas jurídicas. Diversas pesquisas têm se intensificado no âmbito das pessoas físicas, em que são realizados experimentos, principalmente para medir o grau de evasão por parte dos contribuintes, em face de auditorias, conforme apresentado no quadro 1. De uma forma geral, as pesquisas se relacionam com o cumprimento das obrigações acessórias e ao pagamento do imposto incidente sobre a renda. Isto se justifica pelo fato da tributação sobre a pessoa física, bem como as declarações acessórias serem mais simples do que as obrigações principais e acessórias das pessoas jurídicas.

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

Quadro 1 – Auditorias realizadas no âmbito das pessoas físicas

AUTORES (ANO DE PUBLICAÇÃO)	INVESTIGAÇÃO
Alissa et. al. (2014)	Na pesquisa foi utilizada uma base de dados única e confidencial, de 15.392 auditorias fiscais realizadas pela Administração Tributária Croata, durante o período de 2002 a 2006 para examinar o impacto da complexidade da tarefa, experiência do auditor e esforço no desempenho de auditoria, demonstrando que quanto maior for o esforço e a experiência do auditor, menor seria a complexidade de tarefas.
Tan e Yim (2014)	O estudo contribuiu para a pesquisa económica-psicológica no cumprimento das obrigações fiscais, testando experimentalmente uma regra simples de auditoria que induz a incerteza estratégica entre os contribuintes. Os resultados sugerem que o aumento do nível de incerteza estratégica entre os contribuintes poderia ser um dispositivo eficaz para impedir a evasão fiscal.
Tagkalakis (2013)	Usando um conjunto de dados em 2012 referentes a inspeções fiscais por parte do Ministério das Finanças Helénico em áreas turísticas e de atividade económica elevados em 13 regiões da Grécia, os autores encontraram evidência significativa de que a intensificação das auditorias fiscais pode induzir o cumprimento das obrigações fiscais.
Blackwell e McKee (2012)	A investigação relata os resultados de uma investigação em pequena escala no campo das obrigações fiscais nos Estados Unidos. Os dados revelam que a partir de uma série de experiências laboratoriais a presença de auditorias pode levar ao cumprimento das obrigações fiscais.
Siqueira e Ramos (2006)	O objetivo do estudo foi o de explicar como o comportamento do contribuinte determinava o nível de evasão do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil, por meio de uma expansão do modelo de Allingham e Sandmo (1972), de forma a incorporar as características específicas do sistema de imposição do IRPF e, assim, fornecer subsídios à autoridade tributária brasileira para a definição de estratégias de auditoria fiscal.
Snow e Warren (2005)	O aumento da incerteza para o contribuinte americano sobre a quantidade de evasão fiscal que seria detectado se uma auditoria for realizada, aumenta a adesão para os contribuintes prudentes, se eles acreditam que eles serão fiscalizados.
Erard e Ho (2001)	O artigo trata dos "fantasmas" - indivíduos que não cumprem com as suas exigências de registro do imposto de renda. Este trabalho tentou desmistificar as questões que envolvem fantasmas e examina o seu papel no processo de conformidade nos Estados Unidos.
Andreoni, Erard e Feinstein (1998)	O <i>paper</i> apresenta uma revisão dos principais achados da literatura económica nos Estados Unidos sobre o cumprimento das obrigações fiscais. Ele se concentra exclusivamente no imposto de renda pessoal, analisando tanto a teoria quanto o trabalho empírico sobre execução e cumprimento das leis fiscais.

Fonte: dados da pesquisa, 2015

Marilene Feitosa Soares
Fátima Regina Ney Matos
Editinete André da Rocha Garcia
Maria Clara Cavalcante Bugarim

As investigações realizadas no campo das pessoas físicas indicam que a presença de auditorias induzem ao cumprimento de normas legais e obrigações fiscais por parte dos contribuintes reduzindo, portanto, a evasão fiscal.

No âmbito das pessoas jurídicas, as pesquisas realizadas, apresentadas no quadro 2, se concentram em situações tributárias específicas, como declarações de imposto de renda, tributações de automóveis, evasão fiscal, entre outras.

Quadro 2 – Auditorias realizadas no âmbito das pessoas jurídicas

AUTORES (ANO DE PUBLICAÇÃO)	INVESTIGAÇÃO
Boll (2014)	O foco empírico da pesquisa é uma etnografia de um processo de auditoria fiscal liderada pelo Imposto Dinamarquês na Administração Aduaneira no prazo de dez meses. A auditoria fiscal se refere a uma série de transações de automóveis obscuros a partir do qual o lucro tributável não é relatado (evasão fiscal). A auditoria revela operações não autorizadas nas normas fiscais e consequentemente previne a evasão fiscal.
Simone, Sansing e Seidman (2013)	O estudo investigou as circunstâncias em que são aprimorados programas de relacionamentos. São mutuamente benéficos para os contribuintes e autoridades fiscais, bem como a forma como esses benefícios são compartilhados. Programas Fiscais indicados pelo Fisco, reduzem os riscos para os contribuintes, relatam um maior número de informações fiscais e previnem a evasão fiscal.
Lagioia, Araújo, Alves Filho, Barros e Nascimento (2011)	A pesquisa verificou a aplicabilidade da auditoria digital em empresas prestadoras de serviços brasileiras, contribuindo para melhoria imediata da gestão tributária. Considera relevante a pesquisa pela oportunidade de especializar os auditores na realização de suas tarefas e em outros campos de atuação, destacadamente nas despesas públicas, além de fornecer um maior número de informações fiscais.
Cho, Wong e Wong (2006)	Usando dados confidenciais de declarações fiscais das empresas da Irlanda, os autores concluíram que há validade interna da relação entre as diferenças livro de impostos e ajustes de auditoria da Receita Federal. A auditoria tributária evidencia situações de evasão fiscal.

Fonte: dados da pesquisa, 2015

As pesquisas realizadas no campo da auditoria tributária concentradas no âmbito das pessoas físicas e jurídicas ainda são limitadas, direcionadas principalmente para o cumprimento das obrigações fiscais e pagamento do imposto incidente sobre a renda, todavia, as pesquisas evidenciam que a presença de auditorias revela as situações de cumprimento ou não de obrigações fiscais e fornece informações acerca das operações tributárias.

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

3 INCENTIVOS FISCAIS E ESTUDOS EMPÍRICOS REALIZADOS

Os incentivos fiscais são estudados na auditoria tributária e representam a dispensa do recolhimento de tributo, ou disponibilidade financeira, em troca da prestação de serviços sociais. Um incentivo fiscal, em termos legais, seria uma disposição especial de tributação concedido a projetos de investimentos qualificados (ZEE, STOTSKY e LEY, 2002).

No Brasil, os incentivos fiscais são categorizados como isenções, reduções de alíquotas, reduções de bases de cálculo, anistia, moratória, remissão, concessão de créditos tributários, subsídios ou subvenções assistenciais ou governamentais (CF, 1988 e CTN, 1966, CPC 07, 2010).

Boa parte das investigações acerca dos incentivos fiscais estão voltadas para as entidades sem fins lucrativos, que, em sua maioria, são imunes à tributação. Como apresentado no quadro 3, destacamos algumas pesquisas realizadas.

Quadro 3 – Auditorias realizadas em entidades sem fins lucrativos

AUTORES (ANO DE PUBLICAÇÃO)	INVESTIGAÇÃO
Hickman (2014)	O estudo argumentou a necessidade da administração dos incentivos fiscais pelo órgão administrador dos tributos, concluindo que o Congresso depende cada vez mais da Receita Federal para administrar programas governamentais que pouco têm a ver com a criação de receitas e muito mais a ver com a distribuição de benefícios do governo para os economicamente desfavorecidos, subsidiando atividades aprovadas e regulação definitiva de determinados sectores econômicos como organizações sem fins lucrativos, pensões e cuidados de saúde.
Zainon, Atan e Wah (2014)	A finalidade da pesquisa foi de examinar os fatores determinantes da extensão da divulgação por organizações sem fins lucrativos (NPO) na Malásia, devido ao crescente interesse nos estudos de prática de divulgação de associações sem fins lucrativos e dada a importância da divulgação para assegurar a prestação de contas e transparência. A pesquisa apontou como fatores determinantes o estabelecimento da auditoria externa, o desempenho financeiro e o apoio do governo em termos de subvenções.
Al-Kassar e Soileau (2014)	A investigação centrou-se em um novo organismo de controlo criado pelo Parlamento Iraquiano. Os autores descreveram as formas que o governo iraquiano utilizou na contabilidade e auditoria para combater a corrupção financeira e de gestão nas entidades sem fins lucrativos.
Sanborn 2nd., e MacKelvie (1988)	A investigação se concentra em auditorias realizadas em Hospitais dos Estados Unidos que são isentos de impostos.

Fonte: dados da pesquisa, 2015

Marilene Feitosa Soares
Fátima Regina Ney Matos
Editinete André da Rocha Garcia
Maria Clara Cavalcante Bugarim

A OCDE (2012) apresentou estudos sobre o comportamento dos incentivos fiscais aplicando princípios e padrões em alguns países e concluiu que:

a) No Sudeste da Europa o uso de incentivos fiscais especiais não foi levado em conta ou operado para desencorajar o investimento, as regras de funcionamento não estavam claras e de difícil controlo, tendendo a aumentar os custos do projeto e incerteza;

b) em 1980, nenhum país africano de baixa renda teve zonas livres de impostos, sendo que 50% o fizeram até 2005;

c) perdas de receitas fiscais variaram entre 9,5% e 16% do PIB (Produto Interno Bruto) por ano no Caribe Oriental durante 2001-2003, enquanto o efeito de regimes de incentivos fiscais para o investimento parecia ser muito modesto;

d) um estudo em 40 países mostrou que em países do Caribe e da África, no período 1985-2004, não há nenhum efeito sobre o investimento total ou crescimento econômico devido aos incentivos fiscais. Da mesma forma, um estudo empírico em 12 países da África Ocidental e Central para o período 1994-2006 não mostrou relação entre isenções fiscais e investimentos, e

e) Marrocos é o único país que apresentou um relatório de despesas fiscais, com informações dos incentivos fiscais (tributos não arrecadados) e que foi integrado no processo de orçamento do governo.

Outras investigações foram realizadas por alguns pesquisadores com a intenção de analisar os impactos sociais dos incentivos fiscais, dentre elas destacam-se:

a) Sacchi e Salotti (2014) analisaram a influência das disparidades económicas regionais sobre os processos de descentralização fiscal em 21 países membros da OCDE durante o período de 1981 a 2005. Os resultados mostraram que as disparidades económicas regionais são altas e a descentralização fiscal é baixa. Isso pode ser interpretado como o resultado de um processo de negociação conduzido pela força relativa de diferentes incentivos de regiões ricas e pobres;

b) Klemm e Parys (2012) abordaram duas questões empíricas sobre incentivos fiscais: (i) são incentivos fiscais utilizados como ferramentas de concorrência e (ii) o quão eficaz são os incentivos para atrair investimentos? Não

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

encontraram provas robustas para responder a primeira questão, todavia, para a segunda questão encontraram evidências de que os incentivos fiscais são mais eficazes na América Latina e no Caribe que na África. Nenhum dos incentivos fiscais é eficaz em aumentar a formação de capital fixo bruto privado;

c) Edgerton (2010) pesquisou sobre o impacto dos incentivos fiscais para o investimento em empresas que perdem dinheiro. Os resultados apontaram que os incentivos fiscais têm o menor impacto sobre o investimento exatamente quando eles são mais propensos a ser colocados em prática, em períodos de recessão da atividade econômica e quando os fluxos de caixa são baixos;

d) Parys e James (2010) investigaram até que ponto os incentivos fiscais seriam eficazes para atrair investimentos na África. Concluíram que o aumento do número de garantias legais para os investidores estrangeiros (incentivos fiscais) e reduções na complexidade do sistema fiscal ajudam a atrair investimentos;

e) Klemm (2010) argumenta que imposto de concorrência é susceptível de ser uma grande força motriz para as reformas fiscais dos países, e discute incentivos fiscais como uma possível resposta a esta. Com base na visão geral dos resultados teóricos e empíricos, o documento sugere então uma matriz de critérios para determinar a utilidade de diferentes incentivos fiscais em função das circunstâncias de cada país, e

f) Zee, Stotsky e Ley (2002) realizaram uma pesquisa que verifica a relação custo-benefício e transparência da execução de incentivos fiscais. A sua principal conclusão foi de que a forma mais adequada para implementação de incentivos fiscais é aquela que fornece uma recuperação mais rápida dos custos de investimentos.

4 PESQUISAS REALIZADAS NO BRASIL SOBRE AS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS

As Subvenções Governamentais referem-se a programas criados, gerenciados e concedidos pelos governos com o objetivo de incentivar atividades e operações, atrair investimentos para determinadas regiões desfavorecidas e financiar a promoção de atividades de interesse público (TAVEIRA, 2009).

Marilene Feitosa Soares
Fátima Regina Ney Matos
Editinete André da Rocha Garcia
Maria Clara Cavalcante Bugarim

O processo de reconhecimento, mensuração e divulgação das Subvenções Governamentais, no Brasil, foi regulamentado a partir da adoção das normas internacionais de contabilidade, com a incorporação no ordenamento jurídico brasileiro da Lei n. 11.638 (2007) e do CPC 07 (2008), revisado pelo CPC 07 (2010). Nessas normas, as Subvenções foram subdivididas em subvenções assistenciais e governamentais.

A assistência governamental é “a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos” (CPC, 2010, p.2). Por sua vez, as subvenções governamentais são definidas como “uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade” (CPC, 2010, p. 3).

A subvenção governamental é uma espécie de assistência governamental, “diferindo apenas na forma de contribuição, enquanto a subvenção governamental, geralmente, tem natureza pecuniária, a assistência governamental pode ser realizada através de outras ações de natureza não pecuniária” (CHAGAS et. al., 2010).

O CPC 07 (2010) ainda segrega as subvenções governamentais em “empréstimos subsidiados” e “subvenção para investimento”. Empréstimo subsidiado é a modalidade na qual o poder público renuncia ao recebimento integral ou parcial dos valores dos tributos devidos pelas empresas. As subvenções para investimento têm a finalidade de atrair investimentos industriais e comerciais em regiões de maior carência e com necessidade de desenvolvimento. As subvenções para investimento são comumente concedidas por meio de incentivos fiscais, mediante isenção ou redução de impostos, a título de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (TAVEIRA, 2009).

No intuito de melhor evidenciar as informações, a entidade poderá efetuar a divulgação de informações relacionadas às subvenções governamentais, tais como o descumprimento de condições relativas às subvenções ou existência de outras contingências; eventuais subvenções a reconhecer contabilmente, após cumpridas

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

as condições contratuais; premissas utilizadas para o cálculo do valor justo exigido por esse Pronunciamento e informações relativas às parcelas aplicadas em fundos de investimentos regionais e as reduções ou isenções de tributos em áreas incentivadas (CPC 07, 2010).

A recente mudança nos critérios de registro e divulgação das Subvenções e Assistências Governamentais nas Demonstrações Contábeis das empresas brasileiras foi tema de algumas pesquisas, destacando-se os estudos de Gruber e Gimenes (2008), Formigoni (2008), Taveira (2009), Chagas et. al. (2010), Loureiro, Gallon e De Luca (2011) e Benetti et. al. (2014).

Na investigação realizada por Gruber e Gimenes (2008) sobre a estrutura de capital e a rentabilidade de duas cooperativas que operam no setor de alimentos, em comparação com duas empresas de capital aberto que operam no mesmo mercado, foi possível constatar, com base no Índice de Subvenção e Assistência Governamental (ISAG), a relação entre SAG e o Patrimônio Líquido, a importância e a relevância de doações e subvenções governamentais na composição do capital nas cooperativas, como integrantes do patrimônio.

A pesquisa realizada por Formigoni (2008) teve como objetivo avaliar os efeitos dos incentivos fiscais sobre a rentabilidade das companhias de capital aberto não financeiras. Os resultados indicam não haver correlação estatisticamente significativa entre o incentivo fiscal e indicadores de estrutura de capital, todavia, foi identificada correlação estatística significativa entre o incentivo fiscal e rentabilidade.

No estudo de Taveira (2009), foi analisado se as empresas de capital aberto, classificadas nos segmentos Nível 1, Nível 2 e Novo Mercado da BM&FBovespa observaram as orientações do CPC 07 (2010) em relação às subvenções e assistências governamentais nas demonstrações financeiras de 2008. O autor concluiu que apenas dois dos sete critérios convencionados atingiram representatividade satisfatória na divulgação das Subvenções e Assistências Governamentais, e, que 158 companhias pesquisadas não efetuaram o *disclosure* de forma satisfatória.

Chagas et. al. (2010) investigaram se as evidenciações de Assistências Governamentais auferidas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse

Marilene Feitosa Soares
Fátima Regina Ney Matos
Editinete André da Rocha Garcia
Maria Clara Cavalcante Bugarim

Público (OSCIP) da Paraíba e do Rio Grande do Norte, no exercício de 2008, foram evidenciadas nas Demonstrações Contábeis conforme o CPC 07 e a NBC T 19.14 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Os resultados apontam que, apesar da exigência de evidenciação das Subvenções e Assistências Governamentais, muitas entidades ainda omitem as informações pertinentes.

Loureiro, Gallon e De Luca (2011) investigaram se a divulgação das Subvenções e Assistências Governamentais foi realizada de acordo com as regras estabelecidas no Pronunciamento CPC 07 (2010) e os seus efeitos econômicos decorrentes do reconhecimento nas Demonstrações Contábeis das 100 maiores empresas de capital aberto no Brasil, listadas pela Revista Exame Melhores e Maiores de 2010. O resultado da pesquisa indicou que o nível de evidenciação nos anos de 2008 e 2009 foi baixo e que houve uma participação considerável das Subvenções e Assistências Governamentais no capital próprio das empresas dos setores Têxtil e Papel e Celulose.

A investigação realizada por Benetti et. al. (2014) teve como objetivo medir o nível de evidenciação das Subvenções e Assistências Governamentais das empresas que integram os setores da BM&FBovespa em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 07 (2010). Verificou-se com a pesquisa que ocorreu a evidenciação de Subvenções e Assistências Governamentais, com predomínio nos setores de Consumo Cíclico, Materiais Básicos e Utilidade Pública, porém as empresas efetuaram a evidenciação de forma satisfatória, atendendo de forma parcial o Pronunciamento Técnico CPC 07 (2010).

5 METODOLOGIA

A presente pesquisa foi delineada em função do objetivo, caracterização e dos procedimentos utilizados. Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Nesse tipo de estudo, busca-se descrever, registrar, analisar e interpretar os dados sem manipulá-los (MARCONI e LAKATOS, 2005). A caracterização como estudo descritivo, de natureza qualitativa, propõe compreender a relevância que tem a auditoria e a divulgação das Subvenções Governamentais concedidas pelo governo brasileiro. Segundo Martins e Theóphilo

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

(2007, p.136), “a pesquisa qualitativa tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos [...]”.

A análise documental é um método muito utilizado na pesquisa qualitativa (MAJOR, VIEIRA e ROBALO, 2009). Em relação aos procedimentos utilizados, a pesquisa é essencialmente documental, fundamentada na busca em livros, produções científicas, normas e investigações realizadas pela OCDE, abrangendo estudos sobre as auditorias tributárias, incentivos fiscais e subvenções governamentais.

A pesquisa documental explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos (CERVO e BERVIAN, 1983). Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental.

6 PAPEL DA AUDITORIA E DA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS CONCEDIDAS NO BRASIL

As pesquisas realizadas no campo tributário mundial indicam que a presença de auditorias induzem ao cumprimento das normas legais e obrigações fiscais reduzindo, portanto, a evasão fiscal e aumentando as informações acerca do comportamento das operações tributárias (ALISSA et. al., 2014; BOLL, 2014; TAN e YIM, 2014; SIMONE, SANSING e SEIDMAN, 2013; TAGKALAKIS, 2013; BLACKWELL e MCKEE, 2012; LAGIOIA, *et.al.*, 2011; CHO, WONG e WONG, 2006; SIQUEIRA e RAMOS, 2006; SNOW e WARREN, 2005; ERARD e HO, 2001; ANDREONI, ERARD e FEINSTEIN, 1998).

A relevância do estudo das subvenções governamentais é abrangente e recomendada por Borges (2007), quando afirma que os estudos atuais são parciais e que a literatura resente-se da inexistência de um estudo mais profundo. Sob essa ótica faz-se necessária a realização de pesquisas amplificadas, abrangentes, de maiores informações sobre as Subvenções Governamentais concedidas no Brasil, que, em especial, possa, através de programas de auditorias contínuas, definir a capacidade do governo brasileiro de conceder os incentivos, os efeitos locais e sociais resultantes.

Formigoni (2008) entende que diante do impacto relevante dos tributos no resultado contábil e no patrimônio das empresas, as concessões de incentivos

Marilene Feitosa Soares
Fátima Regina Ney Matos
Editinete André da Rocha Garcia
Maria Clara Cavalcante Bugarim

fiscais, caracterizam-se como um importante e recomendável campo de pesquisa nas áreas de Contabilidade e Gestão.

O Brasil é um país relativamente avançado em indicadores que revelam necessidades, recursos e processos, porém, ainda precisa desenvolver pesquisas sobre auditorias de incentivos fiscais e que sejam aplicadas auditorias frequentes para garantir que os procedimentos acordados (Estado x Empresa) estão sendo implementados de acordo com as normas contábeis, de auditoria e princípios. (OCDE, 2013).

Com base nas pesquisas realizadas, verificou-se que são escassas as informações acerca das Subvenções Governamentais concedidas no Brasil, e que é importante analisar se os incentivos fiscais estão sendo divulgados nas Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas, em conformidade com as normas contábeis, de auditoria e fiscais (Lei nº 11.638/2007, Lei nº 11.941/2009 e CPC 07), e, principalmente, levados ao conhecimento da sociedade.

Pelo exposto, segundo Loureiro, Gallon e De Luca (2011), pode-se dizer que a presente pesquisa é importante pela relevância das Subvenções e Assistências Governamentais no contexto atual das organizações empresariais brasileiras, haja vista a representatividade dos valores envolvidos, tanto para o governo (benefício concedido) como para as empresas beneficiárias do incentivo fiscal.

No atual cenário da economia mundial, a garantia de que a aplicação dos incentivos está obedecendo aos princípios gerais e normas tornou-se imprescindível para empresas e governos, uma vez que a sua utilização proporciona políticas que geram a prevenção, o controle, a prestação de contas, gerenciamento eficaz dos recursos públicos, informações compreensíveis, minimiza riscos, e, por consequência, otimiza resultados, tanto para o Estado como para as empresas beneficiadas.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente investigação objetivou apresentar o papel da auditoria e demonstrar a relevância da divulgação das Subvenções Governamentais concedidas pelo governo brasileiro. São poucas as pesquisas realizadas no âmbito

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

da auditoria tributária direcionada para os incentivos fiscais e os estudos das Subvenções Governamentais do Brasil têm sido pouco explorados no ambiente acadêmico, o que explica o reduzido número de estudos anteriores apresentados nessa pesquisa.

Os valores das Subvenções Governamentais são relevantes e representativos no contexto econômico das organizações e do governo brasileiro, sendo praticamente desconhecidos os métodos, critérios e indicadores estatísticos e sociais, bem assim de Práticas de Contabilidade Pública, eventualmente empregados pelos entes governamentais concedentes de incentivos fiscais.

A OCDE recomendou para o Brasil auditorias contínuas das Subvenções Governamentais, podendo assim, garantir o controle e a recuperação dos investimentos realizados pelos Estados, além de evidenciar informações relevantes da utilização das Subvenções Governamentais concedidas.

No Brasil, após a publicação da Lei n. 11.638 (2007) e do CPC n. 7 (2010), as empresas de capital aberto ficaram obrigadas a divulgar as informações acerca das Subvenções Governamentais, todavia, pelas pesquisas publicadas referidas nesse trabalho, se pôde perceber que nem todas as empresas divulgam na totalidade as informações necessárias sobre o incentivo fiscal, daí a necessidade da adoção de auditorias tributárias contínuas.

Diante do contexto, conclui-se que a adoção de auditorias contínuas dos incentivos fiscais, em especial as Subvenções Governamentais brasileiras, e a sua divulgação, é de suma importância, uma vez que não está evidente se os investimentos aplicados pelo governo estão sendo totalmente recuperados na forma de benefícios para a sociedade, pela relevância dos valores, pela obrigatoriedade do cumprimento de normas contábeis e fiscais e pela carência de estudos relacionados ao tema.

A adoção de auditorias permanentes, conjugadas à prestação de informações detalhadas, das subvenções fiscais brasileiras, é de relevante importância, vez a necessária resposta à sociedade, no que se refere à recuperação do custo dos investimentos estatais, a satisfação social e desenvolvimento econômico. Nota-se, entretanto, uma quase absoluta falta de

Marilene Feitosa Soares
Fátima Regina Ney Matos
Editinete André da Rocha Garcia
Maria Clara Cavalcante Bugarim

informações estatais e particulares, seja em quantidade, como em qualidade, que evidenciem a extensão e os reais benefícios sociais atingidos.

Reconhecendo que o estudo qualitativo teve como foco compreender o papel da auditoria e a relevância da divulgação das Subvenções Governamentais concedidas pelo governo brasileiro, registra-se como sugestão de futuras pesquisas, estudos mais aprofundados com aplicação de métodos quantitativos, onde se possa testar o real funcionamento, controle e administração dos programas de incentivos fiscais concedidos pelo governo brasileiro nas diversas empresas beneficiárias brasileiras, bem como em outros países que oferecem incentivos fiscais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 27 Abr. 2015.

_____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, institui regime tributário de transição e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/.../2009/lei/l11941.htm>>. Acesso em: 27 Abr. 2015.

_____. Lei n. 5.176, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 30 Abr. 2015.

_____. (2012). 2nd meeting of the informal task force on tax and development. Tax and Development. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>. Acesso em: 27 Abr. 2015.

_____. (2013). Relatório Territorial OCDE: Brasil. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=_hp0jafslQ4C&pg=PA180&lpg=PA180&dq=ocde+brasil+incentivos+fiscais>. Acesso em: 27 Abr. 2015.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 07(R1) – Subvenção e assistência governamentais, de 5 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>>. Acesso em: 27 Abr. 2015.

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

ALISSA, W. et al. An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 39, n. 7, p. 495–510, Out. 2014.

AL-KASSAR, T. A.; SOILEAU, J. S. New development: Accounting and accountability for government revenues in Iraq. **Public Money & Management**, v. 34, n. 1, p. 67–70, Jan. 2014.

ANDREONI, J.; ERARD, B.; FEINSTEIN, J. Tax Compliance. **Journal of Economic Literature**, v. 36, n. 2, p. 818–860, 1998.

BENETTI, K. et al. Evidenciação de Subvenção e Assistência Governamentais das Empresas na BM&FBovespa. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 2, n. 1, p. 75–90, Abr. 2014.

BLACKWELL, C.; MCKEE, M. Alchian and Allen visit the IRS: costly audits and taxpayer compliance. **Applied Economics Letters**, v. 19, n. 17, p. 1731–1734, Nov. 2012.

BOLL, K. Shady car dealings and taxing work practices: An ethnography of a tax audit process. **Accounting, Organizations and Society**, v. 39, n. 1, p. 1–19, Jan. 2014.

BORGES, J. S. M. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CAMPEDELLI, L. R.; BOSSA, G. B. **G20 tem um importante papel na política fiscal internacional**. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-dez-11/g20-importante-papel-politica-fiscal-internacional>>. Acesso em: 05 Abr. 2015.

CERVO, A.L. E BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CHAGAS, M. J. R. et. al. Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIs: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. **Anais... XIII Seminários em Administração – SEMEAD**. São Paulo: FEA/USP, 2010.

CHO, J.; WONG, J.; WONG, N. Book-Tax Differences and Inland Revenue Audit Adjustments in New Zealand. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 33, n. 9–10, p. 1650–1667, 2006.

CPC. Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e assistência governamental, de 3 de outubro de 2008. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>>. Acesso em: 27 Abr. 2015.

EDGERTON, J. Investment incentives and corporate tax asymmetries. **Journal of Public Economics**, v. 94, n. 11, p. 936–952, Dez. 2010.

Marilene Feitosa Soares
Fátima Regina Ney Matos
Editinete André da Rocha Garcia
Maria Clara Cavalcante Bugarim

ERARD, B.; HO, C.-C. Searching for ghosts: who are the nonfilers and how much tax do they owe? **Journal of Public Economics**, v. 81, n. 1, p. 25–50, Jul. 2001.

FORMIGONI, H. **A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras**. 2008. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

GRUBER, R. R.; GIMENES, R. M. T. As cooperativas agropecuárias frente à competitividade das sociedades anônimas: aspectos econômicos e jurídicos. In: ENCONTRO DE PESQUISADORES LATINO-AMERICANOS DE COOPERATIVISMO, 5., **Anais...** Ribeirão Preto, São Paulo, Brasil, 2008.

HICKMAN, K. **Administering the Tax System We Have**. Rochester, NY: Social Science Research Network, 14 mar. 2014. Disponível em: <<https://papers.ssrn.com/abstract=2409069>>. Acesso em: 10 Dez. 2017.

INTERNATIONAL Financial Reporting Standards - IFRS. IAS 20. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso em: 27 Abr. 2015.

KLEMM, A. Causes, benefits, and risks of business tax incentives. **International Tax and Public Finance**, v. 17, n. 3, p. 315–336, Jun. 2010.

KLEMM, A.; PARYS, S. V. Empirical evidence on the effects of tax incentives. **International Tax and Public Finance**, v. 19, n. 3, p. 393–423, Jun. 2012.

LAGIOIA, U. C.T. et al. Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas fiscalizações do imposto sobre serviços-ISS. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 22, n. 56, 2011.

LOUREIRO, D. Q., GALLON, A. V.; DE LUCA, M. M. M. Subvenções e assistências governamentais (SAG): evidência e rentabilidade das maiores empresas brasileiras. **Revista de contabilidade e organizações**, v. 5, n. 13, 2011.

MAJOR, M. J. VIEIRA, R. **Contabilidade e Controlo de Gestão**. Lisboa: Scolar. 2009.

MARCONI, M. DE A. E LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, G. A. E THEÓPHILO, C. R. (2007). **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais e Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2008.

ORGANIZATION for Economic Cooperation and Development – OCDE. (2011). Draft Principles to Enhance the Transparency and Governance of Tax Incentives for Investment in Developing Countries. **Tax and Development**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/tax-global/taxanddevelopment.htm>>. Acesso em: 27 Abr. 2015.

Subvenções governamentais no Brasil: um estudo sobre o papel da auditoria e da divulgação

PARYS, S. V.; JAMES, S. The effectiveness of tax incentives in attracting investment: panel data evidence from the CFA Franc zone. **International Tax and Public Finance**, v. 17, n. 4, p. 400–429, Ago. 2010.

SACCHI, A.; SALOTTI, S. How Regional Inequality Affects Fiscal Decentralisation: Accounting for the Autonomy of Subcentral Governments. **Environment and Planning C: Government and Policy**, v. 32, n. 1, p. 144–162, Fev. 2014.

SANBORN, A. B. 2ND., MACKELVIE, C. F. (1988). Abc`s of monitoring federal tax exemption. **Health progress**, v. 69, n.8, p. 64-70, Out. 1988.

SANTOS, E. S., SALES CIA, J. N., CORDENONSSI CIA, J. (2011). US Gaap x normas brasileiras: mensuração do impacto das diferenças de normas no lucro duplamente reportado pelas empresas brasileiras emissoras de ADRS na NYSE. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 12, n. 1, 2011.

SIMONE, L. D.; SANSING, R. C. E SEIDMAN, J. K. (2013). When are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial? **The Accounting Review**, v. 88, n. 6, p. 1971–1991, Jun. 2013.

SIQUEIRA, M. L. E RAMOS, F. S. (2006). Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Economia Aplicada**, v. 10, n. 3, p. 399–424, Set. 2006.

SNOW, A. E WARREN JR, R. S. (2005). Tax evasion under random audits with uncertain detection. **Economics Letters**, v. 88, n. 1, p. 97–100, Jul. 2005.

TAGKALAKIS, A. O. Audits and tax offenders: Recent evidence from Greece. **Economics Letters**, v. 118, n. 3, p. 519–522, Mar. 2013.

TAN, F.; YIM, A. Can strategic uncertainty help deter tax evasion? An experiment on auditing rules. **Journal of Economic Psychology, Special Issue on Behavioral Dynamics of Tax Evasion**. v. 40, n. Supplement C, p. 161–174, Fev. 2014.

TAVEIRA, J. H. P. S. (2009). **Conformidade do disclosure das subvenções governamentais nas empresas de capital aberto**. Dissertação de Mestrado Profissionalizante em Administração, Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2009.

ZAINON, S.; ATAN, R.; WAH, Y. B. An empirical study on the determinants of information disclosure of Malaysian non-profit organizations. **Asian Review of Accounting**, v. 22, n. 1, p. 35–55, Abr. 2014.

ZEE, H. H.; STOTSKY, J. G.; LEY, E. Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries. **World Development**, v. 30, n. 9, p. 1497–1516, Set. 2002.

Artigo recebido em: Novembro/2017

Aceito em: Dezembro/2017