XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

VALCIR GASSEN

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta, Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-095-4 7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer,sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama,na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrarosamente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentado e os defendido nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

INCENTIVOS FISCAIS PARA O DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO: A PROMOÇÃO DE PROJETOS DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

TAX INCENTIVES FOR TECHNOLOGICAL DEVELOPMENT: THE PROMOTION OF INNOVATION PROJECTS IN MICRO AND SMALL BUSINESSES

Ana Paula Basso
Rodrigo Lucas Carneiro Santos

Resumo

O presente estudo procura contribuir para o entendimento e avaliação das proposições relativas aos incentivos fiscais para o desenvolvimento tecnológico do Brasil. O objetivo é focar os benefícios da Lei do Bem, enquanto direcionados ao desenvolvimento de projetos de inovação tecnológica por micro e pequenas empresas. Essa pesquisa se caracteriza como teórica, pois tem por base um referencial bibliográfico e legislativo do qual se extrai enunciados que são confrontados com a realidade, especialmente no que concerne à utilização de benefícios fiscais por pessoas jurídicas que apoiam projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação. Partindo do caráter extrafiscal da Lei do Bem, destaca-se o potencial das pessoas jurídicas investirem em pesquisa e desenvolvimento. As inovações poderão ser tanto no âmbito de suas próprias estruturas quanto decorrentes do apoio a microempresas e empresas de pequeno porte. Defende-se aqui a aplicação do direito tributário ao campo da inovação, objetivando o desenvolvimento nacional constitucionalmente perseguido, de maneira a promover os avanços tecnológicos e a elevação do padrão de vida dos brasileiros.

Palavras-chave: Incentivos fiscais, Inovação, Tecnologia, Lei do bem, Micro e pequenas empresas

Abstract/Resumen/Résumé

This study seeks to contribute to the understanding and evaluation of the proposals with regard to tax incentives for the Brazil technological development. The main objective is to focus on the benefits of the "Lei do Bem", while directed to the development of technological innovation projects in micro and small businesses. This is a theoretical research, because it begins with some statements and legislations that are confronted with the reality, especially regarding of the use of tax incentives for corporations that support projects of research, development and innovation. Starting from the extrafiscal character of the "Lei do Bem", there is the potential for the companies to invest in research and development. Innovations may be either within their own structures as arising from support to micro and small

businesses. It is argued here the application of tax law in the field of innovation, aiming to have national development, that promotes technological progress and raising the standard of living of the Brazilians.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax incentives, Innovation, Technology, Lei do bem, Micro and small businesses

INTRODUÇÃO

O presente estudo analisa, de forma intersistêmica, a relação entre o direito e o desenvolvimento tecnológico. Avalia principalmente a aplicação do direito tributário no campo da inovação tecnológica, com vistas ao desenvolvimento nacional constitucionalmente assegurado. Nessa linha, tem-se como destaque o artigo 3º da Constituição brasileira, que coloca o desenvolvimento nacional entre os objetivos fundamentais da República.

A concepção de desenvolvimento vai além do mero crescimento econômico. O seu significado ainda requer a existência de avanços sociais e científicos. Nesse contexto, esta pesquisa se concentra nas inovações tecnológicas. O desenvolvimento tecnológico é fundamental para a elevação do padrão de vida da sociedade, tanto no que se refere a oportunidade de emprego, melhoria nas prestações de serviços e nas técnicas produtivas, como no auxílio de curas de doenças e no progresso e facilidades para a qualidade de vida das pessoas.

Por sua vez, o desenvolvimento socioeconômico nacional requer políticas de incentivo à inovação. Dessa forma, busca-se garantir o retorno para a sociedade no que se refere a geração de empregos, movimentação de mercado, aperfeiçoamento tecnológico das indústrias e do setor de serviços, competitividade no âmbito internacional, capacidade de atender as reais necessidades do país e estímulo à qualificação e à abertura de opções para os pesquisadores brasileiros. Para tanto, interessa ao Estado que sejam alinhadas políticas públicas que tratem de regimes fiscais favoráveis, como maneira de atrair empresas atuantes em pesquisa e desenvolvimento tecnológico. A consequência imediata esperada é o abastecimento do mercado interno com resultados inovadores, além de custos menores para consumidores e empresas.

O presente artigo analisa, por meio de uma pesquisa bibliográfica, o direito tributário como promotor do desenvolvimento tecnológico dentro das empresas. A metodologia empregada tem por base o método hipotético-dedutivo, partindo de uma análise mais abrangente (incentivos fiscais para o desenvolvimento tecnológico inovador) e chegando a uma análise mais específica (estímulo à inovação para micro e pequenas empresas). Uma das questões centrais é a diminuição dos custos das empresas, de forma a potencializar a atividade de pesquisa e desenvolvimento tecnológico no âmbito empresarial.

Assim, em um primeiro momento, tratar-se-á das normas tributárias indutoras para a transformação tecnológica. Em seguida, parte-se para o estudo da política fiscal brasileira de fomento à inovação tecnológica, apresentando a Lei 11.196/05 e seus respectivos incentivos

fiscais. Também se aborda, ainda que ligeiramente, a CIDE-royalties, que arrecada recursos para incentivos à pesquisa. Diante da ideia de desenvolvimento tecnológico, realiza-se a seguir o estudo da importância dos pequenos e grandes pesquisadores. Por fim, tomando por base o planejamento tributário, são explicadas as deduções de importâncias transferidas a microempresas e empresas de pequeno porte para execução de pesquisa tecnológica.

Defende-se, através dos estímulos fiscais, a existência de um ambiente favorável à tomada de decisões importantes, tornando as empresas mais competitivas através da instalação de uma cultura de pesquisa. O presente trabalho tem por objetivo apresentar os incentivos fiscais relativos à inovação tecnológica, em especial aqueles listados na Lei do Bem, com ênfase ao segmento das pequenas e microempresas. Conforme se verificará, os incentivos fiscais concernentes a este setor econômico específico se configuram como importantes instrumentos estratégicos de apoio aos agentes produtivos.

1 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS PARA A TRANSFORMAÇÃO TECNOLÓGICA

O direito tributário, como um dos ramos do Direito, não deve se restringir a apresentar regras de imputação de pagamento, coerção ou punição, sendo-lhe também legítimo dispor de normas de estímulo econômico. Quer dizer, não há impedimento em que seja concedido um benefício em troca de outro oferecido pelo particular. Nesse sentido, pode-se falar na função promocional do direito, posta por Norberto Bobbio.

Segundo os ensinamentos de Bobbio (1984), pode-se apresentar a referida função promocional do Direito em duas modalidades: incentivo ou prêmio. Ambas as figuras são formas de indução de condutas, mas com estruturas normativas autônomas e de efeitos distintos. Para o referido autor, os incentivos são medidas de auxílio do exercício de determinada atividade econômica. Por sua vez, os prêmios são formas de oferecer satisfação para quem já executou determinada atividade. Em outras palavras, o incentivo acompanha a formação da atividade, enquanto o prêmio é aplicado a uma atividade já desenvolvida.

Incentivo e prêmio são reflexos da função promocional do direito, na medida em que o prêmio é uma resposta a determinada ação desejável, enquanto o incentivo é um expediente para se obter uma ação desejável. Com o uso desses estímulos, articulados pela norma, é possível que haja controle sobre os comportamentos da sociedade para alcançar determinados objetivos. Desta forma, o Direito está inclinado a estabelecer medidas administradas para induzir posturas desejáveis, não estando limitado apenas a obrigar, proibir ou permitir. Nesse

passo, é o próprio Norberto Bobbio (1984) que traz como exemplo as isenções tributárias como medida de indução de comportamentos. É assim porque os incentivos fiscais se apresentam como instrumentos de indução de comportamentos favoráveis para a sociedade e para a política econômica do governo.

Ao ordenar a sociedade, orientando a conduta dos particulares e estabelecendo normas que atribuem consequências benéficas ao seu cumprimento, o Direito cumpre uma função de indução econômica. Entretanto, é imprescindível a constatação do alcance, com certo grau de eficiência, dos instrumentos fiscais aplicados, pois a concessão de benefícios só é permitida quando exista possibilidade de induzir a mudança de comportamentos dos agentes econômicos. Sabe-se que a carga tributária influencia significativamente nos modos de produção, de forma que a sua graduação influencia na mudança de comportamentos, o que a torna um fator importante para que o Estado promova transformações sociais.

A política fiscal, enquanto se justifica na efetivação de políticas públicas, não se restringe somente ao seu caráter arrecadatório, devendo atender a outras finalidades no campo promocional do Direito, em especial, as de interesse de desenvolvimento socioeconômico. Assim, a formulação da política tributária nacional e da política de fomento à inovação têm respaldo constitucional, ambas sob o prisma do Estado Democrático de Direito.

Considerando-se, em determinados setores, que os elevados custos ou riscos do negócio obstaculizam o desenvolvimento de uma determinada atividade que é importante para o país, isso exige ponderação por parte do Estado. Na medida em que possa atuar para reduzir custos e promover externalidades positivas, o Estado deve fazê-lo. (CALIENDO e MUNIZ, 2014) Percebe-se no Brasil que um dos maiores impasses para a inovação se situa justamente no sistema tributário, em razão da elevada carga tributária e sua complexa legislação.

No âmbito da inovação, os incentivos fiscais se tornaram uma tendência mundial. São vantajosos para a formulação de determinadas medidas políticas, a exemplo da alocação de mercado. Comparativamente, pode-se citar exemplos de países europeus, como a Espanha, que propicia benefícios fiscais para deduzir despesas de inovação tecnológica. Na América, os Estados Unidos conferem elevados incentivos à acumulação e aplicação de capital no setor da tecnologia.

Caliendo e Muniz (2014) destacam o debate sobre qual é o instrumento mais adequado ao desenvolvimento tecnológico-empresarial. Os autores confrontam se é melhor haver benefícios fiscais para todos os setores econômicos (intervenção horizontal) ou se seria mais proveitoso desonerar setores específicos, em que os órgãos governamentais selecionariam quais seriam os beneficiados (intervenção vertical). Segundo os autores, ambas

as propostas apresentam pontos positivos e negativos. Todavia, recordam da existência do princípio da neutralidade concorrencial, para alertar que apenas em casos residuais a ação estatal pode ser justificada. Por sua vez, a Lei do Bem não distinguiu os benefícios, os incentivos fiscais previstos neste instrumento legislativo alcançam todos os setores.

Nesse cenário, a inovação merece amparo, na medida em que se trata de um processo de otimização de recursos, procedimentos e equipamentos, tornando o país competitivo, favorecendo seu crescimento e desenvolvimento. Cumpre ao Estado fornecer infraestrutura jurídica e física para a sua competitividade e capacidade de atender suas necessidades de desenvolvimento. Para isso, oferecer opções de menores custos impulsiona o desenvolvimento tecnológico como um processo sistemático, resultante da escolha dos agentes que podem ser favorecidos. Estabelece-se assim novos âmbitos de controle e indução por parte do Estado. É trabalhar estratégia de mercado, reduzir custos e atender as demandas públicas decorrentes das atividades tecnológicas inovadoras.

2 A POLÍTICA FISCAL DE FOMENTO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA NO BRASIL

No intuito de estimular a pesquisa e promover a inovação tecnológica no Brasil, criou-se a lei n. 11.196/05, conhecida como “Lei do Bem”. Referida lei estabelece formas de concessão de incentivos fiscais para as pessoas jurídicas que realizarem/apoiarem pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica. Os estímulos são representados por redução no recolhimento do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e da contribuição social sobre o lucro (CSLL). O Brasil foi o primeiro país da América do Sul a criar incentivos fiscais para pesquisa, desenvolvimento e inovação (P,D&I).

Através do mecanismo de incentivos veiculados por essa lei, o governo promove o desenvolvimento do país incrementando a pesquisa e o desenvolvimento de inovação tecnológica, convidando o setor privado a se unir às universidades e aos institutos de pesquisa através de incentivos fiscais. Antes de começar a analisar os incentivos, importante definir o que a Lei do Bem quer promover. Há, portanto, a necessidade de delimitar o que é inovação tecnológica e o que é considerado Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica para fins de aplicação desta lei.

Para fins de classificação dos projetos que envolvam inovação tecnológica alcançados pelos incentivos fiscais da Lei do Bem, é importante definir o que é inovação

tecnológica. O conceito de inovação tecnológica está previsto no artigo 17, §1º, da Lei do Bem, o qual a define como a "concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado".

Assim como também é importante definir o que é atividade de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica para o enquadramento da lei. O Decreto 5.798/06, no seu artigo 2º, inciso II, definiu essas atividades da seguinte forma: (a) pesquisa básica dirigida; (b) pesquisa aplicada; (c) desenvolvimento experimental; (d) tecnologia industrial e (e) serviços de apoio técnico. O primeiro grupo implica em trabalhos realizados que importam em adquirir conhecimentos extraídos quanto à compreensão de novos fenômenos, direcionados ao desenvolvimento de novos produtos, processos ou sistemas inovadores. Já o segundo grupo, requer que os trabalhos executados adquiram novos conhecimentos, dirigidos ao desenvolvimento ou aprimoramento de produtos, processos ou sistemas. O terceiro grupo alude na execução de trabalhos sistemáticos, com base em conhecimentos pré-existentes, objetivando a comprovação ou demonstração da viabilidade técnica ou funcional de novos produtos, processos, sistemas e serviços ou, também, um evidente aperfeiçoamento dos já produzidos ou estabelecidos. Por sua vez, o quarto grupo, que trata da tecnologia industrial envolve atividades "como a aferição e calibração de máquinas e equipamentos, o projeto e a confecção de instrumentos de medida específicos, a certificação de conformidade, inclusive os ensaios correspondentes, a normalização ou a documentação técnica gerada e o patenteamento do produto ou processo desenvolvido". Por fim, o quinto grupo, tem como definido o que são serviços de apoio técnico como aqueles que são imprescindíveis para a implantação e manutenção das instalações ou equipamentos utilizados, exclusivamente, para a efetivação do projeto, bem como para a capacitação do pessoal envolvido na sua execução.

A seguir estão elencados os incentivos fiscais dirigidos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), previstos na Lei do Bem que abrangem apenas as pessoas jurídicas que seguem o regime de lucro real na declaração do imposto de renda:

a) É possível deduzir as despesas efetuadas em atividades de P,D&I, que podem representar até o dobro do valor empregado pela pessoa jurídica, conforme se verifica: *i)* nos termos do artigo 17, inciso I e parágrafo sexto, a empresa jurídica pode deduzir, para efeito de apuração do lucro líquido, o valor correspondente à soma dos dispêndios com P,D&I classificáveis como despesas operacionais na

legislação do imposto de renda da pessoa jurídica ou como pagamento de contratação de universidade, instituição de ensino ou inventor independente, em conformidade com o parágrafo segundo, do artigo 17, da Lei do bem. *ii)* conforme o art. 19, *caput*, e parágrafos primeiro e terceiro, da Lei do Bem, a empresa poderá excluir, na determinação do lucro real para cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o valor correspondente a até 60% da soma dos gastos efetuados com P&D. Esse percentual ainda poderá aumentar conforme o número de empregados pesquisadores (até 80%). Bem como também poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor corresponde a até 20% do total das despesas ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente ou cultivar registrado.

b) Segundo o art. 19-A, da Lei do Bem, pode haver a dedução de 50% a 250% dos dispêndios efetivados em projetos de pesquisa científica e tecnológica executados por Instituição Científica e Tecnológica- ICT.

c) Depreciação integral, ainda no próprio ano da aquisição, de equipamentos, aparelhos, máquinas e instrumentos novos designados ao uso nas atividades de P,D&I, para efeito de apuração do IRPJ e CSLL.

d) Está prevista a amortização acelerada, na forma de dedução como custo ou despesa operacional, no período apuração em que forem efetuados, dos dispêndios para a aquisição de bens intangíveis que foram empregados, exclusivamente, às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.

Dos benefícios elencados acima, com exceção do previsto no artigo 19-A, da Lei do Bem, citado no item (b) acima, todos podem ter sua fruição automática. Isso significa que as empresas estão dispensadas de apresentar previamente os projetos de P,D&I e aguardarem sua aprovação para que possam se beneficiar dos incentivos determinados pela lei. O procedimento prevê que a avaliação do uso dos incentivos é feita no ano posterior ao que se realizou os dispêndios, ao qual já se usufruiu dos benefícios fiscais.[1]

[1] Art. 1º, parágrafo único, da Portaria MCT Nº 327 , de 29.04.2010: "As pessoas jurídicas referidas no caput deverão enviar o formulário devidamente preenchido até 31 de julho de cada ano através do endereço www.mct.gov.br/formpd, com as informações referentes às atividades dos seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica realizadas no ano anterior, sob pena de perderem o direito aos incentivos ainda não utilizados e de terem que recolher o valor correspondente aos tributos não pagos

Outros benefícios também são previstos pela lei, como no caso de remessas para o exterior, destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares, a alíquota do imposto de renda retido na fonte é reduzida a zero.

Relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a lei dispõe sobre a redução de 50% na compra de equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, assim como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanham esses bens, destinados a P,D&I. De acordo com o artigo 5º, Decreto 5.798/06, essa redução do IPI é aplicada automaticamente pelo estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, "à vista de pedido, ordem de compra ou documento de adjudicação da encomenda, emitido pelo adquirente do produto que será empregado no projeto de P,D&I, que ficará arquivado à disposição da fiscalização, devendo constar da nota fiscal a finalidade a que se destina o produto e a indicação do ato legal que concedeu o incentivo fiscal". No caso de importação, o beneficiário da redução deverá indicar na declaração de importação a finalidade a que se destina e o dispositivo legal que faz previsão do incentivo fiscal.

Convém melhor tratar do benefício incluído na Lei do Bem pela Lei n. 11.487/2007, que foi regulamentada pelo Decreto 6.260, de 20 de novembro de 2007. Referida lei, que modifica a Lei do Bem, é conhecida como "Lei Rouanet da Inovação". Citado instrumento legislativo acrescentou à Lei do Bem o art. 19-A. Mencionado dispositivo dispõe de incentivo fiscal que não pode ser cumulado com os demais incentivos previstos nos artigos 17 e 19 da Lei do Bem.

O artigo 19-A, da Lei do Bem, autoriza que a empresa exclua do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de 50 a 250% dos dispêndios com projetos de pesquisa científica e tecnológica de inovação tecnológica a serem executados por instituição científica e tecnológica (ICT). No entanto, devem atender alguns requisitos relacionados à titularidade dos direitos de propriedade intelectual: se optar pela exclusão de 50%, a empresa terá 50% da titularidade dos direitos de propriedade intelectual originada do projeto; se preferir por excluir de 100% a 250%, ela não terá direito a participar da titularidade. Neste caso, os projetos apresentados pelas Instituições Científica e Tecnológica (ICT's) devem ser previamente aprovados por um comitê formado por representantes do Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT), do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e do Ministério da Educação (MEC). Para utilização desse incentivo, a Instituição Científica e Tecnológica deverá submeter Carta Consulta ou Projeto

---

em decorrência dos incentivos utilizados no ano base, nos termos do art. 24 da Lei nº 11.196, de 2005, e do art. 13 do Decreto nº 5.798, de 2006."

diretamente à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES do Ministério da Educação – MEC, órgão que será responsável pela gestão e operacionalização do referido incentivo fiscal.

O artigo 18, da Lei do Bem autoriza que sejam deduzidas como despesas operacionais, na forma do inciso I do caput do art. 17 e de seu § 6º, as importâncias transferidas a microempresas e empresas de pequeno porte destinadas à execução de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovação tecnológica de interesse e por conta e ordem da pessoa jurídica que promoveu a transferência, ainda que a pessoa jurídica recebedora dessas importâncias venha a ter participação no resultado econômico do produto resultante.

A Lei do Bem também beneficia as pequenas empresas que prestam serviços de P,D&I, ao dispor que as importâncias transferidas a microempresas e empresas de pequeno porte não constituem receita das mesmas, desde que empregadas integralmente na realização de P,D&I. Sem embargo, os dispêndios efetuados com a execução de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Destaca-se que é pequeno o benefício da Lei do Bem às micro e pequenas empresas, e pouco é o leque de empresas que se valem dos incentivos oferecidos pela Lei, isso porque o principal incentivo é a exclusão do adicional dos dispêndios com P,D&I na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social que somente pode ser aproveitado pelas pessoas jurídicas que declaram o Imposto de Renda pelo Lucro Real.[2]

Além da Lei do Bem, relevante fazer referência a outra lei com impacto no desenvolvimento tecnológico envolvendo incentivos à pesquisa. A Lei 10.168, de 30 de dezembro de 2000, instituiu uma contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, assim como aquela signatária de contratos que impliquem na transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Nesse contexto surgiu a CIDE-Royalties ou CIDE-Tecnologia, que é regulamentada pelo Decreto 4.195/02 e fundamentada no financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação. O artigo primeiro da Lei 10.168/00 dispõe que o objetivo deste tributo está, principalmente, em "estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre

[2] O MCTI em seu relatório, constante na sua página virtual, referente ao ano base de 2012 apontou que "foram recebidos 1.042 formulários que, em relação ao ano anterior, representa um aumento da ordem de 8%. Destes, 34 empresas declararam prejuízo fiscal no ano em questão e foram classificadas (habilitadas) 787 empresas, o que equivale a 75% do total."

universidades, centros de pesquisa e setor produtivo". Tal escopo atende às finalidades constitucionais, coincidindo com o que estipula o texto do artigo 218, no sentido de o Estado promover o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológica.

A finalidade dessa contribuição, além do angariar recursos, também está em desestimular a aquisição de tecnologia estrangeira e a sua substituição por fornecedores nacionais, não sujeitos à incidência desse tributo. A incidência da CIDE-Royalties recai sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto: fornecimento de tecnologia, prestação de assistência técnica, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, cessão de licença de uso e de marcas, e cessão e licença de exploração de patentes.

O produto da arrecadação da CIDE-Royalties é dirigido integralmente ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, vinculado ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação e executado pela Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP) e pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ). Inserido nesse fundo está o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação. Criaram-se, por conseguinte, fundos específicos para determinados setores, tais como: aeronáutico, agronegócio, biotecnologia, saúde e educação superior.

3 A LEI DO BEM E A IMPORTÂNCIA DOS PEQUENOS GRANDES PESQUISADORES

A busca pelo desenvolvimento nacional equilibrado é um dos objetivos do Estado brasileiro. Nesse contexto, e tendo-se em conta a conjuntura econômica mundial, qualquer país que busque se afirmar como um Estado politicamente relevante entre seus pares deve ter uma política de incentivos à inovação tecnológica. Por anos, isso se revelou como uma difícil missão para os governos brasileiros. Não havia nenhum programa abrangente que pudesse levar o país a dar um grande salto tecnológico. Ainda hoje persistem numerosas dificuldades, dentre elas: falta de informação, excessiva burocracia e insegurança jurídica tributária.

A Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005, veio corrigir em parte esse problema. O seu capítulo III é totalmente dedicado aos incentivos à inovação tecnológica. Trata-se da utilização do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – com finalidade extrafiscal, qual seja, como meio de fomento à pesquisa científica. Por esse motivo, tal legislação passa a ser conhecida como Lei do Bem,

especialmente por causa das imensas possibilidades que ela abre para investimentos nessa área.

A ideia por trás dessa lei foi a de criar uma regulamentação fiscal que tornasse o país mais competitivo no cenário internacional. Competitivo não no sentido de uma *race to the bottom*, mas sim de conseguir criar produtos com tecnologia no estado da arte, comercializáveis nos grandes centros consumidores em condições de paridade tecnológica. A Lei do Bem é um braço do direito tributário brasileiro que é essencial ao próprio desenvolvimento econômico e social. É uma regulamentação jurídica moderna e que tem o potencial de atrair investimentos importantes para a manutenção de uma balança comercial favorável. (CAMPOS, 2006, p. 24 e 25)

Este cenário de acirramento concorrencial empresarial exige eficiência normativa e segurança jurídica. Levando em consideração que a superconcorrência é um fato do mundo globalizado, torna-se premente que cada país trabalhe no sentido de potencializar suas vantagens comparativas, bem como reduzir todas as possíveis desvantagens. (BASSO e SANTOS, 2012, p. 14) Todavia, isso não pode significar uma ajuda excessiva do Estado em termos de deduções fiscais, visto que poderia ocasionar uma concorrência fiscal nociva entre os próprios Estados, o que será tratado especificamente no próximo tópico. (SANCHES, 2007, p. 448)

No que toca à legislação brasileira, configura-se como um contributo para a efetivação dos ditames do artigo 174 da Constituição brasileira de 1988. Tal artigo afirma que o Estado "exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado". Isso significa que cabe ao Estado brasileiro tomar todo um conjunto de medidas, dentre as quais está incluída a utilização extrafiscal da tributação, que possam determinar, controlar ou influenciar comportamentos econômicos, tudo para que haja sintonia entre os interesses sociais constitucionalmente protegidos e o crescimento econômico nacional, com consequente proteção do próprio mercado competitivo. (ARAGÃO, 2013, p. 1.835; CANOTILHO e MOREIRA, 2007, p. 1.032)

A Lei do Bem possui um nítido caráter extrafiscal e indutor do comportamento dos contribuintes. Espera-se que as pessoas jurídicas invistam em pesquisa e desenvolvimento, tanto dentro de suas respectivas estruturas internas quanto apoiando microempresas e empresas de pequeno porte na "execução de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovação tecnológica" que seja do interesse da pessoa jurídica patrocinadora, conforme preceitua o artigo 18 da referida legislação.

Fica evidente que uma lei extrafiscal dessa categoria, orientada para finalidades específicas dentro da política econômica nacional, não tem as mesmas características do modelo liberal de tributação, que visava tão somente a arrecadação. (NABAIS, 1994, p. 163) A Lei do Bem ocasiona uma perda de receita fiscal imediata, que é o custo público para a obtenção do objetivo pretendido pela norma, qual seja, um maior aprimoramento tecnológico da economia do país. (CARLOS, 2010, p. 38; MACHADO, 2011, p. 68) Há, portanto, um interesse público superior ao da simples arrecadação de recursos para os cofres públicos, o qual exige que a administração obedeça aos postulados normativos da adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*, com a finalidade de saber se a contrapartida privada (inovação tecnológica) gerará benefícios superiores ao montante de receita fiscal que será perdido. (NABAIS, 1994, p. 160; NABAIS, 2005, p. 341)

A Lei n. 11.196/2005, em seu artigo 17, inciso I, torna passível de dedução no IRPJ a soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais. Sendo que o parágrafo primeiro do mesmo artigo considera inovação tecnológica a "concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado".

O benefício fiscal mencionado tem um nítido caráter dinâmico, visto que estimula o investimento privado em termos de causa-efeito, ou, em outras palavras, dando-se a causa do benefício (inovação tecnológica), tem-se uma possibilidade de dedução como despesas operacionais dos recursos investidos. (NABAIS, 2005, p. 340; TIPKE e LANG, 2008, p. 713) Existe um objetivo claro e específico delimitado pelo legislador ordinário.

Além das deduções decorrentes das inovações alcançadas com os próprios quadros da pessoa jurídica investidora, a legislação traz, em seu artigo 18, um elemento que é o mais relevante para os objetivos deste tópico: as importâncias transferidas a microempresas e empresas de pequeno porte para a execução de pesquisa tecnológica também poderão ser deduzidas do IRPJ, mesmo que estas pequenas empresas participem do resultado econômico dos produtos resultantes da inovação.

Esse ponto é o que, em maior medida, interessa. O legislador ordinário preserva a liberdade de gestão fiscal das empresas (NABAIS, 2011, p. 26 e 27), quando respeita tanto a livre disponibilidade econômica das empresas quanto o princípio da neutralidade fiscal, ao tempo em que intervêm no domínio econômico de maneira moderado, na forma de um

estímulo vindo da lei para que grandes empresas utilizem da força criativa e inovadora das micro e pequenas empresas. (SCHOUERI, 2005, p. 355 e 356)

Isso está em concordância com o que indica o texto constitucional brasileiro. No artigo 179 da Constituição Federal, o constituinte deu tratamento preferencial às microempresas e empresas de pequeno porte, exortando que todos os entes federais ofereçam estímulos a elas. O objetivo do constituinte originário, neste caso, é reforçado e concretizado pela Lei do Bem. Percebe-se que o legislador incentiva a criação de postos de trabalho altamente especializados, fortalecendo a cooperação empresarial/industrial no mercado brasileiro. (SCAFF e SCAFF, 2013, p. 1.857; CANOTILHO e MOREIRA, 2007, p. 1.013 e 1.014) O incentivo fiscal acaba por contribuir para o surgimento de uma pluralidade de atores econômicos independentes, em um processo de densificação e estruturação da base da economia brasileira. Há um entendimento consolidado sobre a relevância de se manter microempresas e empresas de pequeno porte saudáveis, visto que elas atuam decididamente em prol do desenvolvimento econômico e potencializam a justiça fiscal e social.

No caso da Lei do Bem, o Estado exerce uma função regulamentadora que garante estabilidade ao Mercado, bem como garante a existência de um futuro sustentável para a economia, com evolução tecnológica e justiça social. Ao mesmo tempo, o Estado não intervém diretamente na atividade econômica. (CATARINO, 2008, p. 150 e 151) Mesmo para quem leva ao extremo as irracionalidades econômicas, além do próprio fato das decisões de investimentos poderem ser pautadas em razões puramente fiscais, na especificidade do tema aqui versado, haverá um benefício socioeconômico considerável ao país. (SANCHES, 2010, p. 35)

A importância dos pequenos pesquisadores é grande. Sabendo disso, o Estado brasileiro estabeleceu uma política fiscal necessária a uma contínua “melhoria e ampliação das condições de competitividade, que incluem eliminação de entraves econômicos, desestatização, menor carga tributária, enfim, mobilidade econômica associada à flexibilidade do Estado para atuar dentro de um contexto altamente mutável”. (BASSO e SANTOS, 2012, p. 25) É exatamente isso que a Lei do Bem faz ao dar chance às microempresas e empresas de pequeno porte, achata o mundo econômico. Torna-o mais plano: no sentido de que mais cientistas estarão aptos a colaborar para o crescimento nacional, sem que necessariamente se estabeleçam relações laborais com a empresa patrocinadora, o que gera uma diminuição de riscos empresariais e uma dinâmica competitiva. (FRIEDMAN, 2005, p. 16)

Com tudo o que foi dito, percebe-se claramente que o IRPJ avança para auxiliar na realização dos nobres objetivos dispostos na Carta Magna, convertendo-se em um instrumento

da intervenção estatal. O benefício fiscal respeita a liberdade do contribuinte, mas faz com que haja uma tendência para que façam exatamente o que é bom para o país. (CARRAZZA, 2011, p. 754) Assim, fica evidente que as empresas podem fazer um planejamento tributário para aproveitar as deduções permitidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, mas também surge o problema de saber se a Lei do Bem se configuraria como uma abusiva *State aid*.

4 O PROBLEMA DA CONCORRÊNCIA FISCAL NOCIVA ENTRE OS ESTADOS: A LEI DO BEM É UM AUXÍLIO ESTATAL CONDENÁVEL?

É necessário investigar se o incentivo fiscal da Lei do Bem é uma forma de auxílio estatal que distorce o cenário competitivo mundial, facilitando a evasão de divisas e a erosão das bases tributáveis. Nesse sentido, é preciso registrar que, na reunião dos líderes dos países do G20 no ano de 2012, decidiu-se por tomar medidas conjuntas em prol do combate à erosão das bases tributáveis (*BEPS*).[3] Assim, os ministros das finanças desses países solicitaram à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (*OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development*) que elaborasse um plano de combate conjunto.

O grande problema com os incentivos fiscais é que eles podem gerar uma espécie de competição fiscal nociva (*Harmful Tax Competition*). É normal que os países tenham sistemas tributários diferentes e os utilizem para criar políticas de estímulo para atrair novos investimentos. Países com desvantagens como: localização geográfica, infraestrutura de transporte ruim, burocracia elevada etc, precisam se tornar mais atrativos e utilizam da extrafiscalidade da tributação para alcançar seus objetivos. (BASSO e SANTOS, 2012, p. 27)

Com o advento dos incentivos fiscais dedutíveis, torna-se possível para grandes empresas transnacionais explorar desencontros/diferenças entre sistemas tributários (*hybrid mismatches arrangements*) de duas ou mais jurisdições fiscais. Com uso dessa forma de planejamento tributário agressivo é possível conseguir uma dupla não-tributação. Basicamente, os países do G20 estão empenhados em impedir que essas situações ocorram, de maneira que eles estariam prejudicando uns aos outros, facilitando planejamentos tributários agressivos e ocasionando uma *race to the bottom*.

A reunião do G20 e o plano de ação da OECD mostram que os problemas fiscais são comuns a uma pluralidade de ordens jurídicas. Nesse caminhar, os países estão buscando

[3] O G20 é um grupo que foi criado em 1999 e reúne os ministros das finanças e presidentes de bancos centrais dos 19 países de economia mais forte do mundo mais a União Europeia. O objetivo do G20 é discutir as principais questões da economia mundial e traçar objetivos comuns a serem perseguidos pelos países integrantes, visando manter a estabilidade da ordem econômica global.

construir "pontes" que permitam uma interação construtiva entre os ordenamentos jurídicos. (NEVES, 2009, p. 276 e 277) Como diria o professor Pinto Bronze (1975, p. 3), "certo não bastar uma ponte para continentalizar uma ilha. A natural morfologia insular subsiste apesar dela. Os 'abraços' culturais são, contudo, mais complexos, porque referidos a criações humanas". É preciso, portanto, escutar o que o outro tem a dizer e tomar em consideração o peso dos diferentes pontos de vista.

A União Europeia (participante do G20), em seu Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFEU), art.107.1, traz uma definição positiva do significado de auxílio estatal, como sendo toda ajuda prestada por um Estado-membro e que tenha o potencial de distorcer a concorrência no mercado interno, favorecendo certas empresas em detrimento de outros contribuintes, para quem estes benefícios não estão disponíveis.[4] Dito isto e considerando que a ideia de concorrência é um vetor democrático que combina dois grandes pilares do mundo ocidental, que são a liberdade e a igualdade, torna-se possível olhar para a regulamentação europeia acerca da existência de "*State aid"* para descobrir algo específico sobre a Lei do Bem.

Com uma análise superficial, poder-se-ia dizer que a Lei do Bem é um auxílio estatal que distorce o cenário concorrencial mundial. Todavia, caso se lance um olhar para as próprias exceções constantes do art.107.3 do TFEU[5], percebe-se que a Lei do Bem é um incentivo fiscal que tem por objetivo alavancar as pesquisas tecnológicas, fazendo parte de um amplo projeto de interesse nacional e que se não fosse adotado poderia ocasionar distúrbios competitivos em relação a outros países já detentores de tecnologia avançada. Ademais, tal incentivo não tem o condão de causar uma qualquer distorção competitiva, seja interna ou externa.

Sobre esse assunto, através da Emenda Constitucional 42/03 foi introduzido na Constituição brasileira de 1988 o artigo 146-A, que dispõe sobre a prevenção de

---

[4] Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU): Article 107.1: "*any aid granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods shall, in so far as it affects trade between Member States, be incompatible with the internal market.*". Para um melhor entendimento da disciplina europeia quanto aos auxílios fiscais, ver: SCHÖN, 2012.

[5] Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU): Article 107.3: "*The following may be considered to be compatible with the internal market: (a) aid to promote the economic development of areas where the standard of living is abnormally low or where there is serious underemployment, and of the regions referred to in Article 349, in view of their structural, economic and social situation; (b) aid to promote the execution of an important project of common European interest or to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State; (c) aid to facilitate the development of certain economic activities or of certain economic areas, where such aid does not adversely affect trading conditions to an extent contrary to the common interest; (d) aid to promote culture and heritage conservation where such aid does not affect trading conditions and competition in the Union to an extent that is contrary to the common interest; (e) such other categories of aid as may be specified by decision of the Council on a proposal from the Commission.*".

desequilíbrios concorrenciais por distorções do sistema tributário. Através deste dispositivo constitucional, o constituinte buscou defender a neutralidade da tributação frente aos mercados, ou seja, para que não sujam anomalias decorrentes das imposições fiscais. Este artigo também possibilita justamente que o Estado atue para corrigir desequilíbrios já existentes na economia. (VELLOSO, 2012, p. 125 e 126)

Além disso, o artigo 218, § 4º da Constituição de 1988, dispõe que:

> Art. 218, § 4º. A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Claramente, o constituinte de 1988 tomou por missão do Estado brasileiro a promoção e incentivo ao desenvolvimento tecnológico nacional. Não havia nada semelhante a isso nas constituições anteriores a esta. Trata-se de uma mudança de direcionamento político, cujo objetivo parece ser o de criar tecnologia nova no território brasileiro e utilizar o potencial intelectual do povo, especialmente com os recursos humanos recém-saído das universidades. O progresso da ciência prática passa a ser uma meta constitucional de primeira grandeza. (MARQUES, CAVALLAZZI e MIRAGEM, 2013, p. 2014 a 2020; SILVA, 2007, p. 819)

Como se percebe, a normativa constitucional brasileira trouxe diversos preceitos normativos que embasam e dão solidez à Lei do Bem. É possível inclusive estabelecer diversos paralelos com a previsão de neutralidade fiscal constante do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, supramencionado.

Tendo a Lei do Bem sido pensada sob a égide da Carta Magna de 1988, respeitando seus limites e favorecendo seus objetivos, afasta-se qualquer dúvida sobre sua condenabilidade como auxílio estatal. Trata-se de um incentivo fiscal que pode incrementar os investimentos que o país precisa, colaborando para o desenvolvimento socioeconômico.

5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A DEDUÇÃO DE IMPORTÂNCIAS TRANSFERIDAS A MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE PARA EXECUÇÃO DE PESQUISA TECNOLÓGICA

O planejamento tributário é a conduta realizada pelo contribuinte de ser diligente com seus negócios, de modo que estuda antecipadamente todos os custos de sua empresa, para constatar qual caminho é, ao mesmo tempo, economicamente mais eficaz e fiscalmente

menos custoso. Trata-se da busca pela economia de tributos. (GERMANO, 2013, p. 28)

Não é objetivo deste estudo discutir os limites ao planejamento tributário ou a sua abusividade. Aqui, a discussão restringir-se-á apenas à questão das deduções legalmente permitidas, não havendo intenção de explorar questões relativas a lacunas legislativas. O problema a ser debatido será tão somente as situações normativamente previstas e que podem beneficiar o contribuinte: as opções fiscais oferecidas pelo legislador.

Nesse contexto, o objetivo das grandes empresas e de empresas transnacionais é o da otimização da carga tributária, a busca pela maior eficiência dentro do gerenciamento de custos da companhia. Dessa forma, a diminuição do valor total do IRPJ é uma das prioridades empresariais, esta que pode representar uma economia a ser investida na expansão dos negócios, no pagamento de credores e fornecedores, bem como em maiores lucros para os donos e acionistas.

Leve-se em consideração que o IRPJ representa uma tributação de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado (real, presumido ou arbitrado) pela pessoa jurídica, com um adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro da companhia que exceder os R$ 20.000,00 / mês (vinte mil reais por mês). A isso ainda se acrescenta a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com alíquota de 9% (nove por cento). Portanto, uma tributação sobre o lucro que pode chegar a 34% (trinta e quatro por cento).

Diante desses números, resta evidente que a companhia tem interesse em reduzir tais custos de maneira lícita, cuidadosa e que, caso possível, possa gerar benefícios econômicos para a sociedade. (SANTOS, 2014, p. 406 e 407)

Dentro das opções oferecidas pela Lei do Bem, destacaremos aquelas que se referem às importâncias transferidas a microempresas e empresas de pequeno porte, tratadas no artigo 18 da referida legislação:

> Art. 18. Poderão ser deduzidas como despesas operacionais, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei e de seu § 6º, as importâncias transferidas a microempresas e empresas de pequeno porte de que trata a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, destinadas à execução de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovação tecnológica de interesse e por conta e ordem da pessoa jurídica que promoveu a transferência, ainda que a pessoa jurídica recebedora dessas importâncias venha a ter participação no resultado econômico do produto resultante.
>
> § 1º O disposto neste artigo aplica-se às transferências de recursos efetuadas para inventor independente de que trata o inciso IX do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004.
>
> § 2º Não constituem receita das microempresas e empresas de pequeno porte, nem rendimento do inventor independente, as importâncias recebidas na forma do caput deste artigo, desde que utilizadas integralmente na realização da pesquisa ou desenvolvimento de inovação tecnológica.
>
> § 3º Na hipótese do § 2º deste artigo, para as microempresas e empresas de

> pequeno porte de que trata o caput deste artigo que apuram o imposto de renda com base no lucro real, os dispêndios efetuados com a execução de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica não serão dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Algumas questões se mostram muito importantes. Primeiramente, há de se destacar que o legislador equiparou, para efeitos do benefício fiscal, as microempresas, empresas de pequeno porte e o inventor independente (§1º). Todo o capital que eles receberem para execução de pesquisa tecnológica, que sejam efetivamente utilizados para tal fim[6], não constituirão receita ou rendimento tributável. O objetivo foi criar uma situação favorável também aos pequenos pesquisadores, para que possam realizar suas pesquisas de maneira menos onerosa.[7]

Tendo em conta que a dedução somente será permitida quando os recursos forem utilizados efetivamente para o fim da pesquisa, não é possível a dedução de despesas operacionais da empresa investidora com propagando e marketing que visem potencializar a comercialização dos novos produtos que porventura decorrerem das inovações tecnológicas, visto que a atividade de divulgação junto ao público não se enquadra como investimento em desenvolvimento tecnológico.[8]

Quando se fala em desenvolvimento tecnológico, quer-se dizer aqueles que constam das hipóteses da Instrução Normativa RFB nº 1.187, de 29 de agosto de 2011, que disciplina os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. A noção de desenvolvimento ou aprimoramento é a constante nesta legislação, não se cabendo falar em definições vindas dos Manuais Frascatti e de Oslo.[9]

---

[6] A Solução de Consulta nº 267 – COSIT, de 26 de setembro de 2014, deixa bastante claro que: "*[...] para a utilização do incentivo fiscal de que trata o § 1º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.187, de 2011, é necessário que tenha ocorrido o efetivo dispêndio com as atividades classificadas como pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, nos termos da mencionada Instrução Normativa. Somente após isso, é possível a dedução de tais valores, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL*".

[7] Atente-se, todavia, que pela Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 66, de 18 de abril de 2013 (Publicado no Diário Oficial da União – DOU – de 10/06/2013, p. 28): "*O pró-labore de sócios pesquisadores não constitui dispêndio com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica para fins de fruição dos benefícios estabelecidos pelos arts. 17, I, e 19 da Lei nº 11.196, de 2005*". Entretanto, caso a microempresa ou empresa de pequeno porte contrate pessoal para prestar apoio técnico, estes gastos estarão contemplados pelo benefício fiscal. É o que se depreende da leitura da Solução de Consulta DISIT/SRRF10 nº 4, de 24 de janeiro de 2013 (Publicado no DOU de 27/03/2013, p. 30): "*Os gastos efetuados com pessoal contratado pela empresa para prestar serviços de apoio técnico de modo não exclusivo, registrados de forma detalhada e individualizada em sua contabilidade, estão contemplados pelos benefícios fiscais previstos nos arts. 17 e 19 da Lei nº 11.196, de 2005, desde que se configurem indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados*".

[8] Ver Solução de Consulta nº 63 – COSIT, de 07 de março de 2014.

[9] Esse Manuais foram feitos pela OECD com objetivo de descobrir e contabilizar a atividade de pesquisa e desenvolvimento, sendo que o segundo manual era uma evolução do primeiro, somando-se uma lista de

Apesar dos investimentos e dos pesquisadores dedicados à pesquisa, é possível prever um cenário em que a pesquisa não seja frutífera, ou seja, que a inovação tecnológica que se pretendia alcançar se mostre economicamente inviável a curto ou médio prazo. Todavia, o fato do projeto se revelar inviável não significa que o investimento não será beneficiado com os inventivos fiscais. Pelo contrário, qualquer dispêndio com atividade de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica é aproveitado para fins do benefício, desde que obedecidas às demais condições legais para que seja fruído.[10]

É importante destacar que uma das principais condições para se adequar ao benefício fiscal da Lei do Bem consta do artigo 23 da referida lei, que dispõe que "o gozo dos benefícios fiscais e da subvenção de que tratam os artigos 17 a 21 desta Lei fica condicionado à comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica". Tal dispositivo é regulamentado pelo artigo 19 da IN RFB nº 1.187/2011. Por este artigo, a pessoa jurídica que optar por usufruir do incentivo deverá comprovar "regularidade quanto à quitação de tributos federais e demais créditos inscritos em Dívida Ativa da União". Isso deve ser feito "mediante apresentação de Certidão Negativa de Débitos (CND) ou de Certidão Positiva de Débito com Efeitos de Negativa (CPD-EN) válida referente aos 2 (dois) semestres do ano-calendário em que fizer uso dos benefícios".[11]

Outra condição é a de que a pessoa jurídica exerça controle contábil dos dispêndios e pagamentos realizados a título de investimento em pesquisa e inovação tecnológica, nos moldes do art. 22 da Lei do Bem. Dessa forma, é necessário que que exista um projeto de pesquisa tecnológico, que conte com controle a ser feito por meio de conta específica, bem como que os valores sejam pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliados no Brasil.[12]

Por fim, resta saber qual o percentual de dedução do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em relação à soma dos gastos com pesquisa e

---

atividades que estariam conectadas ao próprio processo de desenvolvimento tecnológico. Eram diretrizes internacionais. A Solução de Consulta nº 63 – COSIT, de 07 de março de 2014, destaca o artigo 96 do Código Tributário Nacional, para afirmar que: "*a noção de desenvolvimento e/ou aprimoramento de produtos, ou de serviços ou de processos definida nos Manuais de Oslo e Frascatti não tem eficácia normativa interna, nos termos em que definida no CTN*".

[10] Ver Solução de Consulta nº 18 – COSIT, de 25 de fevereiro de 2015.

[11] Nesse sentido, a Solução de Consulta nº 18 – COSIT, de 25 de fevereiro de 2015, deixa claro que, na hipótese de acontecer a situação de que em determinado semestre termine a validade de uma certidão e decorra um lapso temporal descoberto até o início da validade de outra certidão, não haverá fruição parcial dos incentivos fiscais da Lei do Bem. Conclui-se que: "*não há previsão legal para a fruição proporcional dos incentivos fiscais à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, na hipótese de o beneficiário, por motivo de irregularidade de sua situação fiscal quanto aos tributos federais e créditos inscritos em Dívida Ativa da União, não possuir certidão válida para acobertar um dado do ano-calendário*".

[12] Ver Solução de Consulta nº 18 – COSIT, de 25 de fevereiro de 2015.

desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais. De acordo com o artigo 19 da Lei n. 11.196/2005, é possível deduzir o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios. Esse percentual ainda poderá aumentar conforme o número de empregados pesquisadores (até 80%) e, caso haja alguma patente concedida ou cultivar registrado, excluir mais 20% (vinte por cento) dos dispêndios.

Como se vê, existe a possibilidade de a empresa construir um planejamento tributário onde 100% dos dispêndios com pesquisa em inovação tecnológica são deduzidos como despesas operacionais no IRPJ, bem como excluídos da base de cálculo da CSLL. Além da enorme economia tributária gerada, das pesquisas podem advir benefícios ainda maiores em termos de desenvolvimento de novos produtos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer de todo o texto, verificou-se a existência de uma moderna legislação concessiva de benefícios fiscais para inovação tecnológica. Todavia, a prática demonstra que a utilização de benefícios fiscais encontra entraves práticos, notadamente relacionados à falta de informação dos empresários e à complexidade da legislação fiscal.

Com a crise econômica atualmente enfrentada pelo Brasil, torna-se ainda mais necessário concentrar esforços na promoção do desenvolvimento das bases tecnológicas nacionais, o que pode ajudar a evitar o desemprego de mão-de-obra altamente especializada e também a fuga de cérebros para outros países. Foi exatamente por isso que o foco deste artigo foi nas micro e pequenas empresas. Percebeu-se que para inserir pequenos pesquisadores na rede de pesquisa e desenvolvimento nacional, é premente fornecer-lhes condições de financiamento. A criação dessas condições é o objetivo principal da “Lei do Bem”, através da concessão de benefícios fiscais a empresas interessadas em investir nessas pesquisas.

A construção das bases jurídicas estruturais ao desenvolvimento socioeconômico nacional demanda políticas de incentivo à inovação. Nesse sentido, a “Lei do Bem” e a “CIDE-Royalties” são valiosos instrumentos do Direito no apoio à economia nacional.

Em que pese a situação da pesquisa, desenvolvimento e inovação no Brasil não seja tão boa quanto poderia ser, a existência de uma boa legislação e de numerosas consultas fiscais na Fazenda Nacional demonstram que o caminho está começando a ser trilhado. Como foi amplamente desenvolvido ao longo do texto, a construção legislativa da Lei do Bem não representa um auxílio estatal prejudicial à concorrência em base mundial, além de respeitar os ditames da Constituição brasileira, favorecendo seus objetivos. O incentivo para pesquisa e

desenvolvimento tecnológico veio para incrementar os investimentos que o país precisa, colaborando para o desenvolvimento socioeconômico.

Hoje, em sede de desenvolvimento tecnológico, uma das principais questões atuais a serem resolvidas é o equilíbrio fiscal do Brasil, que durante alguns anos foi a regra, mas hoje passa por sérias dificuldades. Sem uma economia organizada e com uma política monetária e fiscal responsáveis, faltam os elementos de confiança imprescindíveis ao desenvolvimento qualitativo de um país.

Dito isto, a "Lei do Bem" traz amplas possibilidades de planejamento tributário. Grandes empresas podem fazer uso desses benefícios e conseguir atingir um duplo objetivo: a) redução das despesas com tributos; b) incremento da capacidade de gerar inovação tecnológica (novos produtos). Apenas explorando as próprias possibilidades oferecidas pela legislação, sem contar com qualquer vácuo legislativo, é possível ao investidor fazer amplas deduções na base de cálculo do IRPJ.

Os incentivos fiscais para o desenvolvimento tecnológico, quando relacionados a micro e pequenas empresas, estão potencialmente criando possibilidades de novos postos de trabalho, maior colaboração intelectual e desenvolvimento social no Brasil.

As micro e pequenas empresas abrem um novo leque de oportunidades para o desenvolvimento do Brasil. Atualmente, elas estão à margem das principais conquistas tecnológicas, principalmente por falta de apoio financeiro (na forma de investimentos). Conforme foi amplamente discutido, a "Lei do Bem" pode mudar esse panorama, desde que se possa utilizar os incentivos com a constitucionalmente assegurada segurança jurídica tributária.

REFERÊNCIAS

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Comentário ao artigo 174. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Concorrência e desenvolvimento: contributos da extrafiscalidade da tributação. **Direito e desenvolvimento.** Ano 3, n. 5, pp. 13 – 40, jan. /jun. 2012.

BOBBIO, Norberto. **Dalla Struttura alla Funzione: Nuovi Studi di Teoria del Diritto**. 2. ed. Milão: Edizione di Comunità, 1984.

BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2007

BRONZE, Fernando José. **“Continentalização” do direito inglês ou “insularização” do direito continental?** Coimbra: Boletim da Faculdade de Direito, 1975.

CALIENDO, Paulo; MUNIZ, Veyzon. Política Fiscal e Desenvolvimento Tecnológico-Empresarial: uma análise crítica sobre inovação e tributação. **Revista de Direito Brasileira – RDB**. Vol. 8, Ano 4, p. 179 – 196, maio/ago. 2014.

CAMPOS, Diogo Leite de. **O sistema tributário no Estado dos cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da república portuguesa anotada**. Volume 1. São Paulo/Coimbra: Revista dos Tribunais/Coimbra Editora, 2007.

CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos**. Teoria Geral. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição tributária**. Estado social e escolha individual. Coimbra: Almedina, 2008.

FRIEDMAN, Thomas L. **O mundo é plano**. Uma breve história do século XXI. Tradução Cristiana Serra S. Duarte. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005.

GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GONZÁLEZ, Saturnina Moreno. Incentivos fiscais para as atividades de investigação, desenvolvimento e inovação tecnológica no imposto espanhol sobre sociedades. **Revista Direito e Desenvolvimento**. Ano 1, número 2, p. 137 – 159, jul./dez. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARQUES, Claudia Lima; CAVALLAZZI, Rosângela Lunardelli; MIRAGEM, Bruno. Comentário ao artigo 218, § 4º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

NABAIS, José Casalta. A liberdade de gestão fiscal das empresas. **Miscelâneas do IDET**. Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho. n. 7, p. 7 – 68, set. 2011.

_____. **Contratos fiscais**. Reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

_____. **Por um Estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting** – 2013. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. Acesso em: 04/07/2015.

_____. **Harmful Tax Competition**. An Emerging Global Issue. Disponível: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>. Acesso em: 04/07/2015.

_____. **Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements**. Action 2: 2014. Disponível: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314261e.pdf?expires=1436019748&id=id&accname=guest&checksum=93B9E7C9019C9F31B03308C2A330D8DA>. Acesso em: 04/07/2014.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

_____. **Manual de Direito Fiscal**. 3 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Planejamento tributário para pequenas e médias empresas: Sociedade de Propósito Específico na construção civil. In BASSO, Ana Paula; MURTA, Antônio Carlos Diniz; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Orgs.). **Direito tributário I**. Florianópolis: CONPEDI, 2014.

SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentário ao artigo 179. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

SCHÖN, Wolfgang. Taxing Multinationals in Europe. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2012-11**. December 2012. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2185282>. Acesso em: 04/07/2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Steuerrecht. Volume 1. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.