

INCENTIVO TRIBUTÁRIO À INOVAÇÃO NO BRASIL: RECOMENDAÇÕES E MELHORIAS FRENTE ÀS DIRETRIZES DA ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO¹

Lucimara dos Santos D'Ávila²

SINOPSE

Apesar de a Constituição Federal promulgada em 1988 prever em seus arts. 218 e 219 que o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação, há muito ainda a avançar em termos de desenvolvimento tecnológico no Brasil. Portanto, mostra-se necessária uma revisão do modelo existente de incentivo fiscal à inovação, que é regulado pela Lei nº 11.196/2005, levando em consideração as melhores práticas tributárias internacionais e contando com a imperativa atuação do Estado no sentido de estimular maiores investimentos privados nessa área, visando promover um maior desenvolvimento econômico e social no país. Nesse contexto, utilizando-se os métodos de pesquisa indutivo e comparativo, foram analisados os modelos de benefícios concedidos pelos países-membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), assim como as diretrizes para que a concessão dos referidos benefícios tributários de pesquisa e desenvolvimento (P&D) não se configure como competição tributária danosa. Foram pesquisadas também as regras da Organização Mundial do Comércio (OMC), a fim de se verificar se o incentivo de P&D poderia ser acionado como prática comercial desleal. Como conclusão, comparados os benefícios constantes na lei brasileira com aqueles concedidos por países-membros da OCDE, verifica-se que a lei pátria (e a sua respectiva regulamentação), em muitos aspectos, é mais ampla do que a da maioria dos países que compõem a organização. Ainda assim, a adoção de melhores práticas internacionais é muito bem-vinda, juntamente com o estabelecimento de um canal de negociação aberto e transparente com as autoridades governamentais que regem o benefício.

Palavras-chave: inovação; incentivo tributário; Lei do Bem; P&D; OCDE.

ABSTRACT

Even though the Brazilian Federal Constitution, enacted in 1988, states, in its articles 218 and 219, that the State will promote and encourage scientific development, research, technological training and innovation, much remains to be done in terms of technological development. Thus, it is necessary to review the existing model of Research and Development (R&D) tax incentive, stated in Law nº 11.196/2005, considering the international best practices in taxation and relying on the State's imperative action to stimulate higher private investments in this area, aiming to promote greater economic development and social welfare. In this context, adopting the inductive and comparative research methods, the researcher examined the R&D tax benefit models granted by Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) member countries, as well as the guidelines to prevent the R&D tax benefit being configured as harmful tax competition. It was also researched the World Trade Organization (WTO) rules in order to verify whether the R&D tax incentive could be triggered as unfair commercial practice. As a conclusion, comparing the benefits contained in Brazilian law with those granted by OECD member countries, it turns out that the Brazilian law (and its regulation) is, in many respects, broader than most countries'. However, the adoption of international

1. DOI: <http://dx.doi.org/10.38116/bepi28art4>

2. Advogada; doutora em Direito das Relações Econômicas Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), com pós-doutorado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco da Universidade de São Paulo (USP); membro do núcleo jurídico do Observatório de Inovação do Instituto de Estudos Avançados (IEA) da Universidade de São Paulo (USP).

best practices is still very welcome, along with the establishment of an open and transparent trading channel with government authorities governing the benefit.

Keywords: R&D; innovation; OECD; WTO; tax incentive.

JEL: K34; O38.

Artigo recebido em 11/9/2020 e aprovado em 30/11/2020.

1 INTRODUÇÃO

O atual modelo brasileiro de incentivo fiscal para investimentos em inovação, introduzido no ordenamento jurídico em 2005, pela Lei nº 11.196 (denominada Lei do Bem), representou um avanço na busca da maior autonomia tecnológica do país. Após mais de dez anos de aplicação prática da lei, entretanto, é premente a necessidade da devida interpretação dos benefícios trazidos pela lei e de melhorias no texto legal, para que a adoção do incentivo tributário seja mais ampla, com estímulo ao aumento dos investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) efetuados pela iniciativa privada e o conseqüente maior desenvolvimento econômico e social do país.

Nesse cenário, este artigo tem como escopo formular, à luz do quadro legislativo vigente no país, do direito estrangeiro e das orientações da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Organização Mundial do Comércio (OMC), um novo modelo legal brasileiro de incentivo fiscal à inovação, em linha com as melhores práticas tributárias internacionais. No direito estrangeiro, serão analisados os modelos de legislações concessivas de benefícios similares em países que já apresentam tal prática consolidada, notadamente, os países-membros da OCDE.

A adoção de um novo modelo alinhado às melhores práticas internacionais possibilitará, a despeito da renúncia tributária, o incremento nos investimentos em inovação efetuados pelas pessoas jurídicas no Brasil, trazendo desenvolvimento econômico, aumento de arrecadação tributária e redução das desigualdades sociais.

2 INOVAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

Em tempos de globalização, em um mundo conectado pela internet, com consumidores que possuem possibilidades cada vez mais ampliadas de escolha, com um vasto leque de produtos de alta tecnologia, a indústria brasileira busca concorrer com competidores estrangeiros em uma disputa nem sempre igualitária. Apesar de a Constituição Federal brasileira prever, em seus arts. 218 e 219, que o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação, pouco se caminhou em termos de desenvolvimento tecnológico no país. É necessária uma revisão do modelo existente de incentivo fiscal à inovação, contando com a imperativa atuação do Estado no sentido de estimular maiores investimentos privados nessa área. A Constituição avaliza a atuação intervencionista do Estado (Bercovici, 2005), que deve direcionar sua atividade financeira para fins desenvolvimentistas (Torres, 2014). No mundo jurídico, esse poder do Estado de intervir na economia, mediante a concessão de incentivo fiscal (Borges, 1998), é regulado pelo direito financeiro, constituindo uma renúncia tributária, ou gasto tributário (Oliveira, 2014), com a finalidade de alcançar um maior desenvolvimento econômico e social do país (Henriques, 2010), por meio da geração de mais riqueza e conseqüentemente maior arrecadação tributária. É o direito auxiliando o desenvolvimento econômico, buscando soluções para os problemas sociais (Elali, 2016).

Mas qual a relação entre investimento em inovação e o maior desenvolvimento econômico e social? O enorme impulso nos investimentos em P&D durante e após o período da Segunda Guerra Mundial, com a concentração de pesquisadores nos Estados Unidos, embasou a recuperação econômica dos países no pós-guerra (Ferreira, 2006). Reforçando esse vínculo existente entre inovação e crescimento econômico, em pesquisa recente constatou-se que o mero empreendedorismo, sem inovação, não traz desenvolvimento econômico ao país; entretanto, novos negócios atrelados à inovação (o denominado empreendedorismo por oportunidade) impactam positivamente a economia (Gezer e Cardoso, 2015). A OCDE, por sua vez, também destaca a importância do investimento em inovação para o crescimento econômico, principalmente nos países denominados emergentes (OECD, 2012).

No século XXI, a adoção de novas tecnologias resultantes dos investimentos efetuados em inovação tem levado à digitalização da economia, com a proliferação de negócios *on-line*, culminando na denominada transformação digital, a qual abarca todos os setores da economia. Os investimentos em inovação são ainda mais importantes na nova economia global e digital, provocando o correspondente crescimento dos ativos intangíveis (Verlinden e Bakker, 2019) e um crescente impacto na cadeia de valor das empresas (Wipo, 2017) e em seu valor de mercado (Baruch, 2018).

O caminho de busca do crescimento por meio de investimentos em inovação foi percorrido por todos os países que se esforçaram para a mobilização no sistema mundial no século XX (Octaviani, 2008). No século XXI, com a ascensão de novas tecnologias (Brito, 2018), pode-se afirmar que os países que não priorizarem investimentos em inovação, tanto no setor público quanto no privado, poderão ter seu crescimento econômico e social drasticamente afetados, inclusive por perda de arrecadação tributária para países mais inovadores, já que se apresenta atualmente uma nova competição para atração de investimentos em inovação na era da economia digital.

É fato que o Brasil pouco se mobilizou nessa corrida por algumas décadas, mas certamente houve avanços com a publicação da Lei nº 11.196/2005. Como veremos a seguir, no entanto, é necessário estimular o uso do instrumento legal vigente e adotar melhorias *vis-à-vis* às melhores práticas já adotadas por países membro da OCDE, visando a uma nova política de incentivo fiscal à inovação.

3 A RENÚNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL RELATIVA AO INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA: LEI Nº 11.196/2005

Em 2005, foi editada a Lei nº 11.196, que regula o incentivo à inovação tecnológica no Brasil, popularmente denominada Lei do Bem, a qual se diferenciou por introduzir no ordenamento jurídico brasileiro um incentivo para o desenvolvimento da tecnologia nacional, estimulando também a maior integração entre a pesquisa acadêmica e a atividade empresarial, visando reduzir a dependência do país em relação à importação de soluções tecnológicas. Nos termos do seu art. 17, § 1º, a lei trouxe a definição de inovação tecnológica como sendo “a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a 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”.³

Logo, o conceito legal é amplo, sem limitações quanto ao âmbito de aplicação do benefício e sem restrição aos setores econômicos nos quais poderiam ser concebidos projetos inovadores. Para elucidar eventuais dúvidas de elegibilidade de projetos ao benefício de inovação, são utilizados também como

3. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/11196.htm>.

fonte secundária de interpretação os manuais de Frascatti e de Oslo, ambos publicados pela OCDE, sendo que a Lei nº 11.196/2005 aproxima-se sem dúvida ao conceito mais amplo explicitado no *Manual de Oslo*. A lei, no entanto, restringe a aplicação do benefício a produtos (bem ou serviço) e processos inovadores, cujas melhorias e novas funcionalidades trazidas pela inovação impactem inclusive qualidade, produtividade e competitividade dos bens e serviços no mercado. Parece claro, assim, que a lei não abarca as inovações em *marketing* ou em processos organizacionais contidas no conceito de inovação introduzido pelo *Manual de Oslo*. Com relação aos benefícios tributários à inovação instituídos pela Lei nº 11.196/2005, encontram-se as modalidades a seguir.

- 1) Possibilidade de dedução de dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (art. 17). Os dispêndios e pagamentos somente poderão ser deduzidos se pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no país, com exceção de assistência técnica, científica ou assemelhados e de royalties por patentes industriais pagos à pessoa física ou jurídica no exterior, em que a dedutibilidade fica condicionada à observância do disposto nos arts. 52 e 71 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.
- 2) Redução de 50% do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico, adquiridos no país ou importados.
- 3) Super dedução de dispêndios de P&D para fins de incentivo tributário à inovação, aplicável às empresas optantes pelo lucro real. Trata-se de exclusão, nas bases de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do valor correspondente a 60% até 80% da soma dos dispêndios realizados com P&D no período de apuração, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ.
- 4) Exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, do valor correspondente a até 20% da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e ao desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado.
- 5) Depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL.
- 6) Amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e ao desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ.
- 7) Redução a zero da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e à manutenção de marcas, patentes e cultivares.
- 8) Depreciação ou amortização integral dos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de

P&D tecnológico, metrologia, normalização técnica e avaliação da conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal, procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, bem como relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual (PI).

- 9) Não caracterização como receita, para fins da incidência do IRPJ e da CSLL, das importâncias recebidas por micro e pequenas empresas na execução de projetos de P&D.
- 10) Super dedução na contratação de Instituições de Ciência e Tecnologia (ICTs) para fins de execução de projetos de P&D.

Apesar da amplitude do conceito legal de inovação e dos dispêndios base para o cálculo do benefício, algumas normas infralegais, editadas com a finalidade de trazer maior clareza à sua aplicação, incluíram certas limitações e obrigações não constantes do texto legal que rege o benefício, restringindo e conferindo insegurança jurídica na sua aplicação. Entre as restrições trazidas pela Instrução Normativa (IN) nº 1.187, de 29 de agosto de 2011, estão as que se seguem.

- Restrição do conceito de dispêndios, admitindo como gastos com pesquisadores somente o pagamento de salários e encargos, excluindo qualquer tipo de remuneração indireta, como planos de saúde, previdência, participação nos lucros da empresa etc.
- Reversão do benefício de depreciação integral de máquinas e equipamentos adquiridos para projetos de inovação caso tais bens sejam alienados ou destinados a atividade diversa – determinação esta não prevista na lei, que somente vincula a utilização do benefício à aquisição de bens para utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

O Decreto nº 5.798/2006, por um lado, trouxe clareza nas definições de quais seriam as pesquisas desenvolvidas no âmbito de um projeto inovador, mas, por outro lado, deu competência ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTIC) para receber e avaliar os projetos de inovação, ainda que a lei não previsse isso (Rocha, 2005). Superado esse fato, por muitos anos a forma de avaliação e aprovação dos projetos gerou incerteza e insegurança jurídica para os contribuintes, pela ausência de normas claras para avaliação e implantação de um processo recursal. Somente em 2017, por meio da Portaria nº 4.349/2017, editada em 4 de agosto, foram estabelecidas duas instâncias de processo recursal em caso de parecer negativo – processo somente estabelecido doze anos após a publicação da lei. O prazo para avaliação dos projetos de inovação pelo MCTIC, no entanto, ainda é muito extenso. Em 13 de maio de 2019, foi publicada no *site* do MCTIC, parte das avaliações relativas aos projetos apresentados pelas empresas em 2015.

3.1 Resultados práticos da aplicação da lei

Como visto, a Lei do Bem instituiu várias modalidades de benefícios tributários federais à inovação no país, embora para a modalidade do art. 19-A não exista ainda a regulamentação. Na prática, no entanto, a adoção do incentivo tem sido limitada no Brasil. Em 2014, somente 1.206 empresas utilizaram a Lei do Bem, frente a 47.693 empresas que fizeram investimentos em inovações naquele ano (IBGE, 2014). Os gastos totais com investimentos em atividades de P&D (Brasil, 2018) registraram o valor bruto de R\$ 9,25 bilhões, com usufruto de renúncia fiscal total no valor real de R\$ 1,75 bilhão (tabela 1).

TABELA 1

Renúncia fiscal do governo federal segundo as leis de incentivo à pesquisa, desenvolvimento e capacitação tecnológica (1990-2018)

(Em R\$ mil correntes)

Ano	Lei						Total
	Importação de equipamentos para pesquisa pelo CNPq ¹ (nº 8.010/1990)	Isenção ou redução de impostos de importação (nº 8.032/1990)	Lei de Informática (nº 8.248/1991 e 10.176/2001)	Capacitação tecnológica da ind. e da agropecuária (nº 8.661/1993 e 9.532/1997)	Lei de Informática Zona Franca (nº 8.387/1991)	Lei do Bem (nº 11.196/2005)	
1990	0,5	0,2	-	-	-	-	0,6
1991	5,2	0,5	-	-	-	-	5,7
1992	44,0	4,4	-	-	-	-	48,3
1993	1.231,0	197,0	5.838,0	-	-	-	7.266,0
1994	38.530,0	3.306,0	181.286,0	906,0	-	-	224.028,0
1995	59.179,0	9.220,0	255.801,0	9.686,0	-	-	333.886,0
1996	57.680,0	8.060,0	405.604,0	11.487,0	61.827,0	-	544.658,0
1997	61.330,0	3.410,0	542.605,0	22.840,0	95.490,0	-	725.675,0
1998	62.071,0	4.301,0	750.266,0	41.906,0	94.613,0	-	953.157,0
1999	78.956,0	4.400,0	1.054.609,0	33.700,0	381.413,0	-	1.553.078,0
2000	60.323,3	10.521,6	1.203.659,6	22.288,7	13.374,1	-	1.310.167,3
2001	118.417,8	6.342,3	-	22.446,8	62.400,9	-	209.607,8
2002	111.861,6	6.516,7	732.900,0	15.220,5	77.630,9	-	944.129,7
2003	152.011,2	8.201,4	961.665,5	19.668,1	98.126,6	-	1.239.672,8
2004	155.944,3	11.427,7	934.631,6	37.120,4	89.494,3	-	1.228.618,4
2005	182.611,3	9.782,0	1.300.836,7	35.314,6	101.804,7	-	1.630.349,3
2006	183.435,4	3.801,7	2.038.482,3	102.834,2	106.542,8	227.859,4	2.662.955,7
2007	217.295,3	5.727,5	2.755.400,2	2.415,9	81.611,2	868.455,2	3.930.905,3
2008	385.516,0	5.077,0	3.261.370,7	1.312,8	128.521,3	1.582.712,9	5.364.510,8
2009	395.952,1	2.077,7	3.103.252,0	201,4	99.680,1	1.382.758,0	4.983.921,2
2010	390.286,5	1.174,4	3.570.760,0	-	120.654,0	1.727.138,8	5.810.013,7
2011	341.906,2	2.008,7	3.771.520,0	-	143.421,7	1.409.983,9	5.668.840,3
2012	284.810,4	2.252,9	4.482.200,0	-	176.942,7	1.476.804,1	6.423.010,0
2013	337.003,9	4.793,6	4.934.898,6	-	206.056,3	1.636.850,9	7.119.603,3
2014	372.757,5	4.055,6	5.207.255,2	-	202.593,8	1.749.177,7	7.535.839,8
2015	342.885,7	4.002,6	5.022.390,0	-	197.168,0	1.847.563,3	7.414.009,5
2016	211.935,2	176,6	4.735.712,3	-	136.910,5	1.939.173,1	7.023.907,7
2017	301.858,2	-	5.034.062,2	-	137.471,9	2.024.802,2	7.498.194,4
2018	747.390,6	1.080,6	5.618.793,6	-	140.455,0	2.153.162,5	8.660.882,3

Fonte: Brasil (2018).

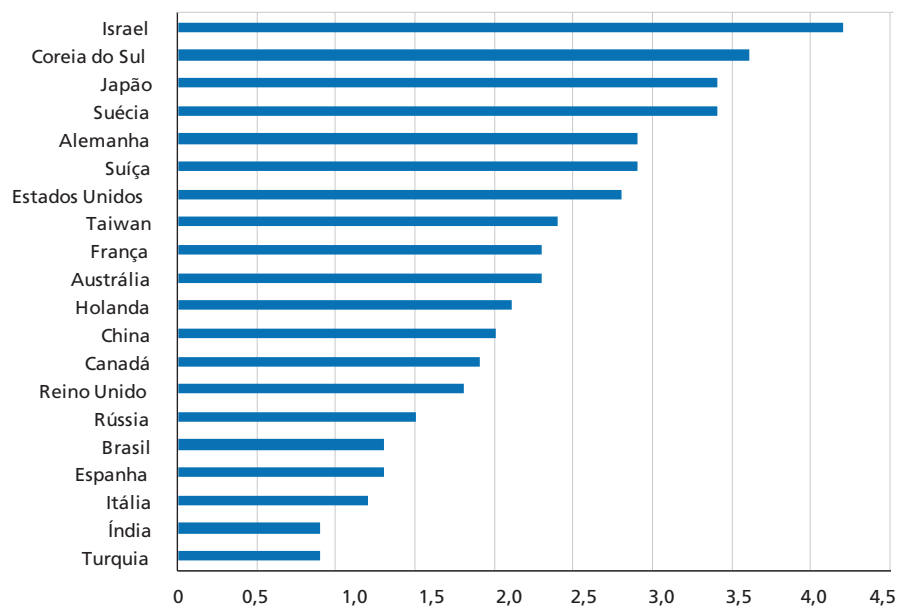
Nota: ¹ CNPq – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico.

Em 2018, a renúncia tributária somou R\$ 2,15 bilhões, com 1.476 empresas fazendo uso do incentivo. Importante ressaltar que, ainda que com investimentos tímidos em inovação no Brasil, foi confirmada a relação entre investimentos em P&D e os resultados da inovação das empresas incentivadas no país pela renúncia fiscal da Lei do Bem (Memória, 2014; Araújo, 2016; Santana, 2017). Mesmo com os investimentos efetuados sob a égide da Lei nº 11.196/2005, quando analisamos comparativamente os gastos do Brasil em P&D com os demais países (gráfico 1), tanto economias ricas quanto países emergentes, vemos que nossa posição no *ranking* não é privilegiada (Battelle, 2014).

GRÁFICO 1

Gastos com P&D em relação ao produto interno bruto (PIB) 2014

(Em %)



Fonte: Battelle (2014).

Constata-se, assim, que, apesar dos avanços obtidos nas últimas décadas, o país ainda tem um longo caminho a percorrer na busca da sua autonomia tecnológica.

4 OS MODELOS DE INCENTIVO FISCAL À INOVAÇÃO IMPLEMENTADOS PELOS PAÍSES-MEMBROS DA OCDE E A POSIÇÃO DA OCDE E DA OMC PARA COIBIR A COMPETIÇÃO DANOSA NA ÁREA TRIBUTÁRIA E NO COMÉRCIO INTERNACIONAL

4.1 Principais conceitos e práticas adotados por países-membros da OCDE na concessão de benefício tributário à P&D

Segundo a OCDE, nos próximos anos, tendências como o envelhecimento da população, mudanças climáticas, desafios da saúde e crescente digitalização definirão os rumos dos investimentos em P&D. O crescimento econômico de países emergentes combinado com operações internacionais de empresas multinacionais e a fragmentação das cadeias de valor podem levar a uma maior distribuição global das atividades de ciência, tecnologia e inovação.

Nesse contexto, a OCDE (OECD, 2016) pesquisou o ambiente de inovação em vários países e constatou, no Brasil, um baixo índice de investimentos em P&D realizado por grandes empresas. Esse descompasso entre o Brasil e os países-membros da OCDE pode também ser justificado pela crescente importância que o tema incentivos à inovação tem recebido por parte de alguns governos, atraindo investimentos privados em P&D para seus países. Conforme dados recentes levantados pela organização (OECD, 2017), muitos países têm se esforçado, na última década, para simplificar os trâmites e serem mais generosos na concessão de incentivos à inovação. O incentivo tributário à

inovação é prática usual nos países membros da OCDE. Em 2017, 30 dos 35 países membros da organização o concediam, assim como 21 dos 28 países da União Europeia. Diversos outros países não membros da OCDE também concedem incentivos fiscais relacionados aos gastos com P&D, entre os quais o Brasil (quadro 1).

QUADRO 1

Incentivos tributários à P&D: pesquisa global

País	Créditos de P&D/ <i>tax credit</i>	Superdedução de P&D/ <i>enhanced allowances</i>	Regime de patentes/ <i>patent box regime</i>
Austrália	✓		
Áustria	✓		
Bélgica	✓	✓	✓
Brasil		✓	
Canadá	✓		
China		✓	
República Tcheca		✓	
Dinamarca	✓		
França	✓		✓
Hungria	✓	✓	✓
Índia		✓	
Irlanda	✓		✓
Itália	✓		✓
Japão	✓		
Cazaquistão		✓	
Coreia do Sul	✓		✓
Letônia		✓	
Liechtenstein			✓
Lituânia		✓	
Luxemburgo			✓
Malta	✓	✓	✓
Holanda	✓		✓
Polônia		✓	
Portugal	✓		✓
Romênia		✓	
Rússia		✓	
Singapura		✓	
Eslováquia		✓	
África do Sul		✓	
Espanha	✓		✓
Suíça			✓
Turquia	✓	✓	✓
Reino Unido	✓	✓	✓
Estados Unidos	✓		

Fonte: PwC (2017, p. 6).

Para fins da fruição do benefício, a definição da base de cálculo do incentivo em projetos e iniciativas inovadoras é delimitada, na maioria dos países-membros da OCDE, utilizando-se o conceito de inovação contido no *Manual de Frascati* da OCDE. Em certos países, também há regras próprias para a elegibilidade, mas, via de regra, observam-se as seguintes principais características na concessão do benefício tributário de P&D nos países-membros da OCDE (Straathof *et al.*, 2014).

- 1) A maior parte dos incentivos está baseada no IRPJ, apesar de existirem alguns incentivos adicionais sobre tributos incidentes sobre folha de pagamento e contribuições sociais.
- 2) Alguns países miram categorias/empresas específicas (por exemplo, benefício específico para pequenas e médias empresas e para jovens empresas).
- 3) A maioria dos países estabelece um teto de benefício e, em algumas hipóteses, o incentivo diminui a depender dos dispêndios efetuados em P&D.
- 4) A maioria dos países adota o modelo do incentivo baseado no volume de dispêndios incorridos com P&D e não o modelo de concessão de benefício atrelado ao incremento nos dispêndios de P&D, ambos abarcados pelo denominado *input method*. O referido método contempla as seguintes modalidades de incentivos: créditos tributários (valor a ser deduzido do montante de imposto de renda da pessoa jurídica a ser pago); superdedução (dedução adicional dos dispêndios incorridos com P&D, que é concedida geralmente reduzindo a base tributável do Imposto de Renda, como é o caso do Brasil); e depreciação acelerada de bens do ativo fixo destinado às atividades de P&D.
- 5) Há um crescente aumento na concessão de incentivo tributário sobre o lucro gerado pela inovação (*output method*), haja vista que somente em 2016 Portugal, Irlanda e Itália o adotaram. Contudo, após críticas quanto ao seu uso indiscriminado para práticas de planejamento tributário abusivo, o cálculo para sua fruição em muitos países tornou-se mais restrito, vinculando a utilização do benefício à realização de atividades prévias de P&D, visando conceder, assim, substância econômica para sua utilização, utilizando uma fórmula (nexo) contida em diretiva da OCDE.
- 6) A maioria dos países concede o benefício para a empresa que assume o ônus financeiro da pesquisa (quem efetua o desembolso, sejam gastos com pessoal interno ou serviços de terceiros). Assim, não são considerados necessariamente somente os gastos com despesas internas (P&D intramuros).
- 7) Alguns países condicionam a utilização do benefício a um valor de referência para gastos com P&D pré-definido (incentivo comumente descrito como incremental), enquanto outros aplicam o incentivo a todos os dispêndios qualificados de P&D (*volume-based incentive*), como é o caso do Brasil (quadro 2).

QUADRO 2

Tipos de incentivo tributário

Crédito tributário de P&D	
Baseado em volume	Áustria, Austrália, Bélgica, Canadá, Chile, Dinamarca, França, Islândia, Irlanda, Japão, Coreia do Sul, Nova Zelândia, Noruega, Hungria, Reino Unido
Incremental/híbrido	Itália, Japão, Coreia do Sul, México, Portugal, Espanha, Estados Unidos
Dedução tributária de P&D	
Baseada em volume	Bélgica, Brasil, China, Grécia, Hungria, Letônia, Lituânia, Polônia, Romênia, Rússia, Eslovênia, Eslováquia, África do Sul, Reino Unido
Incremental/híbrido	República Tcheca, Eslováquia, Turquia
Incentivo tributário compensável com tributos sobre folha de pagamentos ou contribuições sociais	Bélgica, França, Hungria, Holanda, Rússia, Espanha, Suécia, Turquia

Fonte: OECD (2017).

- 1) Muitos países permitem o acúmulo do benefício de P&D mesmo no período em que for apurado prejuízo fiscal, para compensação em anos subsequentes – o que não é o caso do Brasil. Poucos países membros da OCDE oferecem a opção de ressarcimento em caso de prejuízo fiscal. Destes, alguns oferecem a opção do ressarcimento para pequenas e médias empresas (por exemplo, Austrália e Canadá) ou essas empresas gozam de melhores condições do que as empresas maiores (por exemplo, França e Reino Unido). Já os Estados Unidos oferecem especial incentivo para pequenas empresas no sentido de compensar o crédito apurado contra os tributos devidos sobre folha de pagamento (quadro 3).

QUADRO 3

Modalidades de incentivo em períodos de prejuízo

1-5 anos	Bélgica, China, República Tcheca, França, Grécia, Coreia do Sul, Polônia, Eslováquia, Eslovênia, Hungria, Rússia
6-10 anos	Portugal, Romênia, México
11-20 anos	Canadá, Hungria, Espanha, Estados Unidos
Indefinido	Austrália, Bélgica, Chile, Irlanda, Itália, Letônia, Lituânia, África do Sul, Turquia, Reino Unido
Opção de restituição	
Pequenas, médias e grandes empresas	Áustria, Bélgica, Dinamarca, Islândia, Irlanda, Nova Zelândia, Noruega, Espanha, Reino Unido
Somente pequenas e médias empresas	Austrália, Canadá, França
Crédito tributário compensável contra a folha de pagamento ou contribuições sociais	
Pequenas, médias e grandes empresas	Bélgica, França, Hungria, Itália, Holanda, Rússia, Espanha, Suécia, Turquia
Somente pequenas e médias empresas	Estados Unidos
Não restituição ou proibição de compensação em anos futuros	Brasil, Japão, Rússia

Fonte: OECD (2017).

- 2) Em relação à definição do rol de empresas beneficiárias do incentivo, verifica-se que alguns países concedem benefícios específicos para estimular as pequenas e médias empresas (PMEs) e *startups* (quadro 4).

QUADRO 4

Incentivos a PMEs e startups

	PMEs	Startups
Crédito tributário/dedução tributária	Noruega, Japão, Coreia do Sul, Reino Unido	Holanda, Portugal
Ressarcimento	França	Estados Unidos
Crédito tributário/dedução tributária/ressarcimento	Austrália, Canadá	
Outros benefícios	Espanha, Estados Unidos	Bélgica, França

Fonte: OECD (2017).

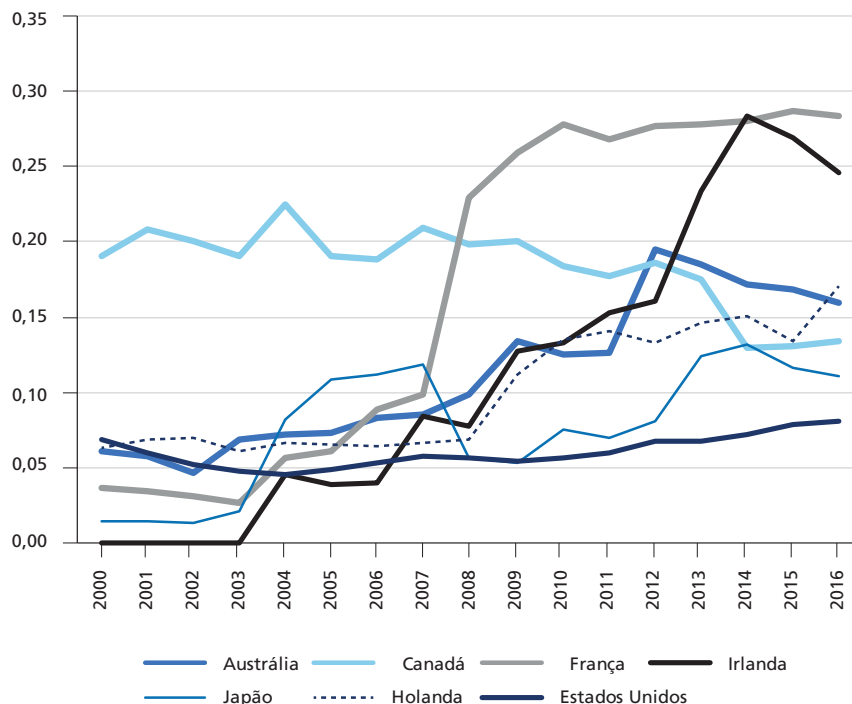
Segundo dados da OCDE, no período 2006-2016, o apoio governamental total às despesas de P&D das empresas, em porcentagem do PIB, aumentou em 27 dos 45 países para os quais existem dados disponíveis, sendo que França, Irlanda e Holanda foram os que mais concederam incentivo tributário em relação ao PIB em 2016 (gráficos 2 e 3).

Também houve, neste período recente, um movimento crescente de mudança de investimento financeiro direto em inovação para o benefício tributário à inovação (OECD, 2018). Entre os países-membros da OCDE, a França ocupa o primeiro lugar na concessão do incentivo tributário à P&D, concedendo, em 2015, o montante de € 6,3 bilhões a esse título (OECD, 2018). Como exposto anteriormente, a França também ocupa o primeiro lugar quando comparado o investimento em relação ao PIB.

GRÁFICO 2

Renúncia tributária governamental total em relação às despesas de P&D (2000-2016)

(Em % do PIB)

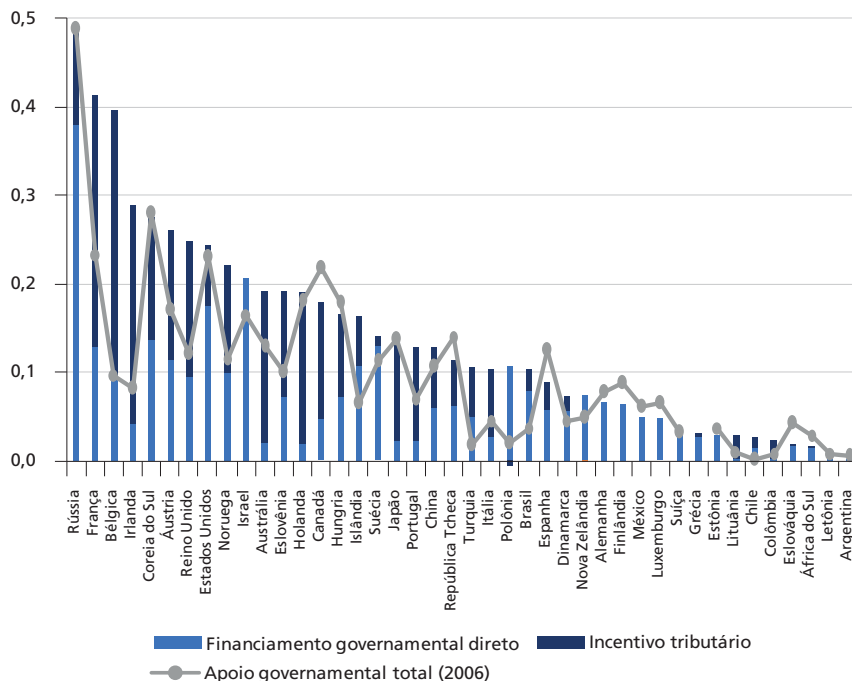


Fonte: OECD [s.d.].

GRÁFICO 3

Financiamento governamental direto e incentivo tributário à P&D (2016)

(Em % do PIB)



Fonte: OECD (2020).

TABELA 2

Gastos tributários governamentais com P&D de empresas (2015-2016)

(Em € milhão)

	2015	2016
Membros da OCDE		
Austrália	1.899	1.895
Áustria	487	528
Bélgica	1.364	1.289
Canadá	1.841	1.859
Chile	19	25
Colômbia	87	55
Coreia do Sul	2.372	1.753
Dinamarca	54	54
Eslováquia	2	4
Eslovênia	47	46
Espanha	308	360
Estados Unidos	12.942	13.626
França	6.307	6.329
Grécia	10	14
Holanda	923	1.208
Hungria	167	104
Irlanda	708	670
Islândia	9	12
Itália	791	1.413
Japão	4.587	4.925
Noruega	332	402
Nova Zelândia	8	9
Polônia	-	9
Portugal	198	210
Reino Unido	5.316	5.358
República Tcheca	93	88
Suécia	53	54
Turquia	374	445
Não membros da OCDE		
África do Sul	15	16
Argentina	4	4
Brasil	486	468
China	6.503	6.656
Rússia	1.201	1.243

Fonte: OECD [s.d.]. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RDTAX>>. Acesso em: 28 nov. 2020.

Considerando-se que a maioria dos países da OCDE concede benefícios tributários à inovação, com características muitas vezes comuns, quais fatores específicos podem conduzir à liderança na concessão de tais incentivos? Os dados de França e Holanda – primeira e terceira colocadas, respectivamente, no *ranking* de gastos tributários com P&D – auxiliam na análise dos fatores específicos que podem conduzir à liderança na concessão de incentivos tributários e, conseqüentemente, atrair maiores investimentos privados em inovação (OECD, 2017; 2018; EY, 2018).

França

- Em 2008, o regime de crédito tributário tornou-se totalmente baseado no volume, o que fez mais que dobrar o valor desembolsado a título de incentivo (de 0,1% do PIB, em 2007 para 0,23% em 2008).
- Em 2009, foi adotada uma medida temporária para dar vazão aos créditos acumulados, com o reembolso imediato (ao invés da espera pelo período habitual de três anos).
- Além disso, os salários dos pesquisadores doutores ou com grau equivalente são considerados duas vezes para efeitos de crédito de P&D durante os primeiros 24 meses após o seu primeiro recrutamento, desde que o contrato de trabalho seja ilimitado e que o número de pesquisadores não seja inferior ao do ano anterior.
- As despesas com P&D subcontratadas são duplicadas se forem contratadas de instituições de pesquisa selecionadas e aprovadas.
- O crédito tributário corresponde a 30% das despesas de P&D elegíveis.
- Empresas com *status* de novas empresas inovadoras (Jeune Entreprise Innovante – JEI) usufruem de benefícios específicos, como isenção total do IRPJ no primeiro ano em que apurar lucro e 50% no segundo ano de apuração de lucro. É explícita a exigência de que a empresa tenha sido constituída nos últimos oito anos, e a renúncia tributária não pode exceder € 200 mil em um período de três anos.
- Isenção por oito anos da contribuição social devida pelo empregador sobre os salários de determinadas categorias de empregados envolvidos em P&D.
- Aplicação da alíquota reduzida de 15% sobre rendimentos auferidos por empresa francesa no licenciamento ou venda de patentes ou direitos patenteáveis (vendas entre partes relacionadas não são elegíveis).
- Os equipamentos e máquinas utilizados principalmente para operações de P&D podem estar sujeitos a uma depreciação acelerada (coeficientes variando entre 1,5 e 2,5). Devem ser principalmente, mas não exclusivamente, utilizados para operações de P&D elegíveis.
- Para usufruir de referidos créditos, a empresa deve depositar formulários específicos junto com a declaração de imposto de renda. Uma consulta pode ser solicitada ao fisco para confirmar a elegibilidade dos dispêndios dos projetos de P&D registrados no ano, mas o pedido deve ser apresentado até seis meses antes do prazo para envio da declaração de imposto de renda, ou seja, até meados de novembro de 2019 para as despesas de P&D incorridas em 2019.
- Existe uma auditoria fiscal automática se um crédito de imposto exceder € 1 milhão. Se o montante do crédito exceder esse montante, a auditoria tende a ser significativamente aprofundada, por exemplo, exigindo documentação de apoio para cada projeto. Os testes de controle realizados pelo governo são em média de 10% a 20% do total dos projetos elegíveis.

Holanda

- Uma das modalidades de concessão de incentivo fiscal se dá por meio de crédito de imposto a ser compensado com a contribuição devida sobre os salários (Wet Bevordering Speur and Ontwikkelingswerk – WBSO).
- O benefício corresponde a um crédito fiscal de 32% sobre os primeiros € 350 mil gastos com salários de pesquisadores e outros custos e despesas de P&D. Sobre os custos de salários e despesas que ultrapassem € 350 mil, a taxa de dedução é de 14%.
- *Startups* são elegíveis para uma dedução aumentada de 40%. Uma entidade qualifica-se como *startup* se tiver sido tributável por menos de cinco anos sem receber um crédito fiscal de P&D durante um período de no mínimo dois anos.
- *Patent box*: o lucro elegível da P&D será tributado a uma alíquota de imposto de renda de 7%, em vez da alíquota corrente de 25%. Incluem-se rendimentos do produto acabado; rendimentos de *royalties* e ganho de capital com a venda da propriedade intelectual. As perdas são dedutíveis à taxa de 25%, mas os lucros futuros serão tributados em 25%. O incentivo é requerido na declaração de imposto de renda, mas recomenda-se que seja negociado previamente com as autoridades fiscais.
- Os intangíveis são totalmente amortizados no momento em que são realizados, em vez da amortização ao longo de todo seu o ciclo de vida.
- O crédito tributário de P&D é aplicável a atividades futuras. Para solicitar o crédito, é necessário que o pedido seja apresentado junto à Netherlands Enterprise Agency (Rijksdienst voor Ondernemend Nederland – RVO), vinculada aos ministérios da Economia e do Clima. O pedido deve ser apresentado com antecedência, no mais tardar um mês antes do início do período abrangido pelo pedido. Após a concessão do incentivo, o progresso da pesquisa em termos de horas trabalhadas realizadas, custos e investimento tem de ser administrado e arquivado na agência após o término do exercício financeiro.
- O governo enfatiza a importância do P&D e a sua vontade de estimular essas atividades. Esse aspecto é sublinhado pela atitude cooperativa das organizações governamentais que estão envolvidas na implementação dos vários incentivos.

Como visto anteriormente, as características comuns de França e Holanda são:

- 1) A diversificação dos benefícios (modalidades de crédito tributário, super dedução e regime) para fins de compensação de IRPJ e contribuição social sobre a folha de pagamento.
- 2) Uma relação de maior cooperação e diálogo entre as empresas e as autoridades governamentais: pré-requisito para utilização do benefício na Holanda e opção na França. Isso garante segurança jurídica em relação ao posicionamento governamental na questão da aprovação dos valores de dispêndios considerados como base para o benefício.
- 3) Em ambos os países, as autoridades governamentais são consultadas previamente, em um processo célere que elimina incertezas na aplicação da lei.

Esses aspectos não só tornaram as vantagens financeiras atrativas aos contribuintes como também garantiram clareza e segurança à aplicação da lei. Essa proximidade e cooperação na relação entre fisco e contribuintes (Bronzewska e Majdańska, 2019), para a devida aplicação da lei, está na agenda do Grupo dos 20 (G-20) e da OCDE, como veremos a seguir.

4.2 Orientações da OCDE para coibir a competição danosa, do ponto de vista tributário, e para maior cooperação entre fisco e contribuintes

Em um cenário de competição tributária internacional, a OCDE, desde 1998, vem implementando políticas e recomendações a fim de evitar a evasão de divisas e a queda da arrecadação tributária em razão da transferência de lucros, sem propósito comercial, entre países. Essa é uma tarefa bastante árdua, considerando os mais diversos interesses e legislações dos países envolvidos, signatários ou não da OCDE. No entanto, desde 2008, considerando a crise que se abateu principalmente nos Estados Unidos, afetando, por consequência, a economia mundial, o G20, grupo composto pelos 19 países de economia mais relevante no mundo, além da União Europeia, solicitou à OCDE mais efetividade nas políticas de controle da competição tributária internacional, visando reduzir a evasão de divisas e aumentar a arrecadação. Nesse contexto, foram criadas políticas e procedimentos para maior transparência na troca de informações tributárias entre países e, em 2013, sob a orientação do G20, foi produzido um plano de ação englobando quinze temas tributários relevantes – o Base Erosion and Profit Shifting (Beps) – buscando impedir a erosão da base tributária e a transferência de lucros. A preocupação da organização é com a ruptura do nexo entre produção e arrecadação, tendo em vista estratégias de planejamento tributário que aproveitam lacunas existentes entre as regras fiscais de diferentes jurisdições para a eliminação ou transferência de lucros para localidades com pouca ou nenhuma atividade real, onde a tributação é menor, resultando mínimo ou nenhum imposto de renda a ser pago.

O plano de ação nº 5 do Beps (Prevenir mais efetivamente práticas fiscais prejudiciais, levando em conta transparência e substância) reformula o trabalho anterior da OCDE sobre concorrência fiscal prejudicial (Competição Tributária Prejudicial de 1998: um relatório emergente de assunto global). Esse plano, tem por objetivo limitar a erosão da base tributária – conter as práticas fiscais nocivas de forma mais eficaz –, levando em conta a transparência e a substância, e impedir acordos entre empresas do mesmo grupo localizadas em diferentes países, objetivando que certos pagamentos sejam dedutíveis em uma jurisdição – dedução de *royalties*, por exemplo –, mesmo que o rendimento correspondente não seja tributado em outra – receita de *royalties*, por exemplo – (Garcia, 2016). Nesse cenário, o incentivo tributário à inovação na modalidade *patent box (output regime)*, no qual os benefícios fiscais se concentram na renda derivada dos ativos gerados pelas atividades de P&D – geralmente intangíveis, na forma de patentes e outros ativos de propriedade industrial –, foi revisitado pela OCDE, visando conter a concorrência fiscal prejudicial. A organização ressalta a importância dos referidos incentivos à inovação, desde que acompanhados de atividade econômica que justifique sua concessão. Assim, foi estipulado o requisito de substância (PwC, 2017) para evitar a competição tributária danosa. As atividades substanciais de P&D, portanto, devem ser realizadas pelo próprio contribuinte que solicita os respectivos benefícios fiscais. O nexo proposto pela OCDE para determinar o lucro passível de benefício tem a seguinte fórmula:

$$BT = \frac{GQ}{DT} \times L$$

Em que *BT* é o benefício tributário total, *GQ* são os gastos qualificados incorridos para desenvolver ativos de PI; *DT* são as despesas totais incorridas para desenvolver um ativo de PI; e *L* é o lucro gerado pelo ativo de PI.

Os gastos qualificados incluem salários e vencimentos, custos diretos, custos indiretos, custo de suprimentos e depreciação. Os gastos não qualificados incluem os pagamentos de juros e os custos de construção ou outros custos de capital não separáveis, porque não seria possível identificar uma ligação direta entre as despesas e a atividade de P&D. Os países podem ainda permitir que os contribuintes apliquem um aumento de 30% nas despesas elegíveis (*uplift*), sujeito a um limite máximo igual ao total das despesas do contribuinte. O objetivo da majoração é assegurar que a abordagem de nexos não penalize excessivamente os contribuintes pela aquisição de PI ou pela subcontratação de atividades de P&D de partes relacionadas, já que despesas sob esse título realizadas com empresas do próprio grupo, isto é, partes relacionadas, não são consideradas qualificáveis. Essa limitação impactou sensivelmente os ganhos advindos de planejamento tributário que envolva a movimentação de ativos intangíveis entre empresas do mesmo grupo – atividade regulada no plano de ação nº 8 do Beps (VOS, 2018).

Conforme dados disponibilizados pela OCDE, em 2018 e janeiro de 2019, alguns de seus países-membros tiveram seus incentivos tributários relacionados à propriedade intelectual (*intellectual property* – IP) revisados e a maioria alterou seus regimes para atender aos preceitos de substância econômica determinados pelo plano de ação nº 5 do Beps (quadro 5).

QUADRO 5

Incentivos tributários de P&D pós-Beps

País	Adesão ao Beps 5	Avaliação OCDE
França	Alterado	Não prejudicial
Espanha	Alterado	Não prejudicial
Inglaterra	Alterado	Não prejudicial
Estados Unidos	Sob revisão	-
Luxemburgo	Abolido	-
Irlanda	Novo regime	Não prejudicial
Israel		Não prejudicial
Coreia do Sul		Não prejudicial
Grécia	Sob revisão	-
Lituânia	Sujeito à adoção de nova legislação	Não prejudicial
Hungria	Alterado	Não prejudicial
Itália	Alterado	Não prejudicial, com exceção à extensão aos novos entrantes para <i>trademark</i> entre julho de 2016 e 31 de dezembro de 2016, cujo regime foi considerado prejudicial
Holanda	Alterado	-
Portugal	Alterado	Não prejudicial
Suíça (Cantão de Nidwalden)	Alterado	Não prejudicial
Turquia	Alterado	Não prejudicial, com exceção à extensão aos novos entrantes entre 1 de julho de 2016 e 19 de outubro de 2017, cujo regime é considerado prejudicial

Fonte: OECD (2018; 2019).

Mesmo com tais restrições impostas pela OCDE, em 2018 a competição tributária tornou-se mais acirrada em relação à concessão do benefício de P&D, com países adaptando suas legislações às exigências da organização, mas introduzindo novas modalidades de benefícios para atrair novos investimentos (EY, 2018).

Visando dar ainda mais clareza e apoio aos países em desenvolvimento nesse complexo ambiente de proliferação de novas regras para controle e prevenção da competição tributária internacional danosa, em um esforço conjunto da OCDE, do Fundo Monetário Internacional, das Nações Unidas e do Banco Mundial, foi criada, em 2016, a Plataforma de Colaboração Tributária.

Tal plataforma, inserida em um contexto de maior cooperação na relação entre fisco e contribuintes (*cooperative compliance*), tem por fim possibilitar maior orientação para países em desenvolvimento, melhorando o aconselhamento técnico (Bronzewska e Majdańska, 2019). Um dos relatórios contidos nessa plataforma, denominado *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment: a background paper to the report prepared for the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank* (World Bank *et al.*, 2015), orientou a boa governança dos incentivos tributários pelos governos e apresentou formas de verificação dos custos e benefícios da adoção de incentivos. O documento apresenta um modelo para avaliar os incentivos fiscais, baseado nas melhores práticas de países de todo o mundo, em quatro dimensões: i) Estado de direito; ii) transparência; iii) administração eficiente; e iv) revisões de incentivos. É importante constatar que algumas práticas relacionadas ao prazo para avaliação e resultado das revisões para recurso em caso de avaliação negativa demandariam melhoria no Brasil, como veremos na seção seguinte.

Sendo assim, para a OCDE, desde que atendidos os requisitos do nexo de substância estabelecido no plano de ação nº 5 do Beps, não haveria impedimento à concessão de benefícios tributários de P&D, por não se enquadrarem como competição tributária danosa. A concessão de incentivos tributários é inclusive orientada pela OCDE mediante melhores práticas contidas na Plataforma de Cooperação Tributária, visando à maior certeza e clareza na aplicação da lei.

4.3 A posição da OMC em relação aos subsídios de P&D

Se, para fins tributários, a OCDE estabelece claramente o que considera danoso em relação à concessão do benefício tributário de P&D, para fins dos limites estabelecidos pela OMC, o assunto não é tão claro. A organização, por meio do documento *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, publicado em 1995, regulou, em seu art. 8º, quais seriam os subsídios que não seriam “acionáveis”, isto é, não submetidos a questionamentos mesmo se ferirem as regras de livre comércio internacional instituídas pela organização. Nessa categoria foram incluídos os subsídios à pesquisa e estabelecidos gastos específicos para os incentivos relacionados ao desenvolvimento de P&D (*input method*). Esse dispositivo protetor, no entanto, perdeu sua eficácia em 2000 e, desde então, países que concedam subsídios à P&D, inclusive de caráter tributário, estão sujeitos a questionamentos caso haja suspeita de barreiras e tratamento discriminatório em operações de comércio internacional.

Não há uma restrição para a concessão de benefícios específicos, com exceção aos subsídios à importação e exportação (Micheau, 2014). Entretanto, em relação a alguns países em desenvolvimento, os membros da OMC, em 14 de novembro de 2001, na Conferência Ministerial de Doha, consideraram, no § 10.2 do *Acordo de Doha*, como não acionáveis os subsídios usados para alcançar “objetivos legítimos de desenvolvimento, como o desenvolvimento regional, financiamento da investigação e desenvolvimento tecnológico, diversificação da produção e desenvolvimento e aplicação de métodos de produção sustentáveis” (Lim e Hoang, 2006). Assim, incentivos usados para o desenvolvimento tecnológico dos referidos países, como o incentivo tributário de P&D, enquadram-se nessa exceção.

Em relação ao incentivo sobre o lucro oriundo da inovação (*patent box regime*), como os modelos usados por Estados Unidos e vários países da União Europeia, há entendimento no sentido de que poderia ser questionado como um benefício à exportação, o que feriria as regras da OMC. Esse argumento sustenta-se no fato de que, entre outros motivos, o regime tributário é estabelecido para gerar mais exportação (Fensby, 2018). Assim, como regra geral, é possível o questionamento do incentivo de P&D perante a OMC (Micheau, 2007) – com exceção para alguns países em desenvolvimento, como destacado anteriormente –, mas esse risco é diminuído sensivelmente caso sua finalidade não esteja diretamente relacionada ao aumento de exportações ou à diminuição de importações (Maskus, 2015). Nesse sentido, o incentivo tributário à P&D, tanto nas modalidades *input* ou *output method*, com o objetivo de proporcionar desenvolvimento de pesquisa em áreas fundamentais para a superação de problemas econômicos do país e maior interação com a comunidade científica internacional, estaria menos sujeito a questionamentos perante à OMC.

5 FORMULAÇÃO DE UM NOVO MODELO DE INCENTIVO FISCAL PARA A INOVAÇÃO NO BRASIL: MELHORIAS NA LEI, NOS DISPOSITIVOS INFRALEGAIS, NO PROCESSO RECURSAL E NA COOPERAÇÃO ENTRE GOVERNO E CONTRIBUENTES

Considerando-se as análises da legislação doméstica e das melhores práticas de países-membros da OCDE na concessão do incentivo tributário de P&D, notadamente França e Holanda, mostra-se evidente a necessidade da formulação, no Brasil, de novos dispositivos legais e infralegais que possibilitem melhorias no modelo atual.

Comparados os benefícios constantes na lei brasileira com aqueles concedidos por países-membros da OCDE, verifica-se que a lei pátria e sua respectiva regulamentação, em muitos aspectos, é mais ampla do que a da maioria dos países-membros da OCDE, no que se refere à:

- possibilidade de inclusão, na base de dispêndios elegíveis, de gastos não somente com empregados mas também com serviços de terceiros (empresas, ICTs, universidades e pesquisadores);
- possibilidade de terceirização da pesquisa para ICTs e micro e pequenas empresas e não tributação da receita correspondente, para as optantes pelo lucro presumido;
- super dedução na contratação de ICTs;
- depreciação integral de máquinas e equipamentos adquiridos para projetos de P&D;
- possibilidade de dedução adicional para pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado; e
- possibilidade de dedução, como dispêndios, dos gastos destinados a registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares, ainda que pagos no exterior.

Quando comparamos os modelos francês e holandês com o modelo brasileiro, evidenciam-se esses aspectos positivos da legislação brasileira, mas também se destaca a necessidade de melhoria, como demonstrado no quadro 6.

QUADRO 6

Principais aspectos na apuração do incentivo de P&D

	Brasil	França	Holanda
Conceito amplo, não abrangendo somente P&D mas sim Ciência, Tecnologia e Inovação (C,T&I)	Não	Sim	Sim
Conceito inclui P&D em ciências sociais e humanas	Sim	Sim	Não
Possibilidade de compensação de créditos tributários não utilizados no próprio ano	Não	Sim ³	Sim ⁴
Dispêndios com recursos humanos	Sim	Sim ²	Sim
Dispêndios com serviços importados	Não	Sim	Sim
Dispêndios com contratação de terceiros	Sim	Sim	Não
Benefício concedido via crédito tributário para compensação com imposto sobre lucro	Não	Sim	Sim
Benefício concedido via superdedução na base do IRPJ	Sim	Não	Não
Benefício de superdedução ampliada para contratação de institutos de pesquisa	Sim ¹	Sim	Não
Benefício concedido no regime de patent box	Não	Sim	Sim
Benefício concedido para máquinas e equipamentos em P&D	Sim	Sim	Sim
Incentivo concedido via dedução na contribuição social	Não	Sim	Sim

Elaboração da autora.

Notas: ¹ Ainda não aplicável devido à ausência de regulamentação.

² Pesquisadores, técnicos, gestores de projetos de P&D, advogados envolvidos nos contratos de proteção da indústria e do ambiente do projeto e o pessoal responsável pelos testes de pré-competição.

³ Compensável em até três anos, sendo reembolsado ao final se não compensado. Para pequenas e médias empresas, o reembolso é imediato.

⁴ Compensável com a contribuição devida sobre folha de pagamento. Não pode exceder o montante de imposto a ser pago sobre a folha de pagamento no ano.

Por certo, não é necessário adotarmos no Brasil um modelo idêntico aos adotados pelos países-membros da OCDE. Assim, não se recomenda, neste artigo, a adoção de nova modalidade de crédito tributário ou compensação com contribuição social sobre a folha de pagamento, contudo a adoção das seguintes boas práticas seria muito bem-vinda:

- ampliação das condições de uso do benefício já existente;
- inserção de nova modalidade de *patent box* na lei; e
- maior cooperação na relação fisco-contribuinte na aplicação da norma.

Como visto, França e Holanda mantêm um canal de negociação aberto e transparente com as autoridades governamentais que regem o benefício. Esse ambiente de cooperação entre governo e contribuintes certamente traz maior segurança jurídica e aumenta a atratividade do uso do incentivo pelas empresas, como os números antes descritos demonstram. Esse caminho da cooperação deveria ser traçado pelo Brasil para que haja maior adesão à utilização do incentivo tributário de inovação. No país, são notórios a ausência de clareza e o caráter limitador dos dispositivos infralegais que deveriam tornar a aplicação da lei mais segura e simples – função parcialmente cumprida pelo Decreto nº 5.798/2006 e pela IN nº 1.187/2011).

Além disso, a adoção pela administração pública de um processo de avaliação dos projetos inovadores mais célere certamente aumentaria a atratividade do incentivo para as empresas brasileiras e, conseqüentemente, os investimentos privados em inovação.

O quadro 7 reúne um conjunto de recomendações de alterações e de melhorias visando ao aprimoramento do modelo de incentivo tributário à P&D vigente no país. Um novo patamar será alcançado não somente pela mudança da legislação ordinária mas principalmente pela melhoria da eficiência administrativa e pela introdução de normas infralegais que orientem e esclareçam a melhor aplicação da Lei nº 11.196/2005.

Recomendações de melhorias e alterações legais visando à formulação de um novo modelo de incentivo tributário às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica

I - Esclarecimentos das disposições legais via instrumento infralegal (decreto ou IN).	Lei nº 11.196/2005	Decreto nº 5.798/2006	IN nº 1.187/2011	Recomendações
<p>1) Maior clareza e detalhamento para enquadramento de iniciativa/projeto inovador.</p>	<p>Art. 17, § 1º: considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a 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.</p>	<p>Mesma redação legal.</p>	<p>Art. 2º, parágrafo único: para efeito desse artigo, não são consideradas como pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, entre outras, as seguintes atividades: i) os trabalhos de coordenação e acompanhamento administrativo e financeiro dos projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas suas diversas fases; e ii) os gastos com pessoal na prestação de serviços indiretos nos projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, tais como serviços de biblioteca e documentação.</p>	<p>Publicar norma infralegal esclarecendo que não se incluem no conceito de inovação tecnológica os projetos relacionados às áreas de <i>marketing</i> e melhoria organizacional (inovação não tecnológica). A mudança organizacional só é considerada mudança tecnológica quando há uma mudança mensurável nos resultados de uma empresa, seja em termos de produção ou de vendas.</p>
<p>2) Dispêndios: eliminação de limitações não introduzidas pela lei em relação a gastos com folha de pagamento.</p>	<p>Art. 19: a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do <i>caput</i> do art. 17 desta lei.</p>	<p>Mesma redação legal.</p>	<p>Para fins do disposto no art. 4º, poderão ser considerados os seguintes dispêndios: I – os salários e os encargos sociais e trabalhistas de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviço de apoio técnico de que tratam a alínea e do inciso II e o inciso III do art. 2º; II – a capacitação de pesquisadores e de pessoal de prestação de serviços de apoio técnico de que tratam a alínea e do inciso II e o inciso III do art. 2º, § 1º; para fins deste artigo, poderão ser considerados como dispêndios os custos com pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, sem dedicação exclusiva, desde que: I – conste expressamente em seu contrato de trabalho o desempenho como pesquisador em atividades de inovação tecnológica desenvolvida pelo empregador; II – a empresa possua, para o projeto incentivado, controle das atividades desenvolvidas e respectivas horas trabalhadas. § 2º: na hipótese do § 1º, só poderão ser computadas como dispêndios na forma do <i>caput</i> do art. 4º as horas efetivamente trabalhadas no projeto incentivado. § 3º: não serão considerados para fins do incentivo previsto neste capítulo: I – os valores pagos a título de remuneração indireta; II – os gastos com pessoal de segurança, limpeza, manutenção, aluguel e refeitórios, auxiliares, ainda que relacionados com as atividades de inovação tecnológica, inclusive as despesas dos departamentos de gestão administrativa e financeira.</p>	<p>Publicar norma infralegal, substituindo a IN nº 1.187, e, em consonância com o texto da lei, esclarecer que se consideram como dispêndios os gastos classificáveis como despesas pela legislação do IRPJ, tais como: remuneração de empregados (salários, encargos e demais benefícios indiretos); serviços, materiais de consumo e quaisquer outros gastos diretamente relacionados com a execução das atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica.</p>
<p>3) Gastos com P&D capitalizados: esclarecer a possibilidade de dedução integral, como dispêndios, dos gastos capitalizados, no ano em que forem incorridos, e inclusão na base do benefício.</p>	<p>Art. 17: I – dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo.</p>	<p>Mesma redação legal.</p>	<p>Mesma redação legal.</p>	<p>Publicar norma infralegal para esclarecer a possibilidade de dedução dos dispêndios de gastos com P&D capitalizados no ano em que incorridos (art. 359, Regulamento do Imposto sobre a Renda/2018). Distinguir essa dedução daquela referente à depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e intangíveis.</p>

(Continua)

	Lei nº 11.196/2005	Decreto nº 5.798/2006	IN nº 1.187/2011	Recomendações
(Continuação)	<p>Art. 19: a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do <i>caput</i> do art. 17 desta lei.</p> <p>Art. 18: poderão ser deduzidas como despesas operacionais, na forma do inciso I do <i>caput</i> 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.</p> <p>Art. 17: III – depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL;</p> <p>IV – amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ.</p> <p>Art. 18, § 2º: não constituem receita das microempresas e empresas de pequeno porte, nem rendimento do inventor independente, as importâncias recebidas na forma do <i>caput</i> deste artigo, desde que utilizadas integralmente na realização da pesquisa ou desenvolvimento de inovação tecnológica.</p>	<p>Mesma redação legal.</p> <p>Mesma redação legal.</p>	<p>Mesma redação legal.</p> <p>Mesma redação legal, acrescida de art. 4º, § 9º; salvo o disposto nos §§ 1º e 3º, não é permitido o uso dos incentivos previstos nesta IN em relação às importâncias empregadas ou transferidas a outra pessoa jurídica para execução de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica sob encomenda ou contratadas.</p>	<p>Publicar norma infralegal esclarecendo que o conceito de dispêndios inclui os gastos com contratação de serviços de médias e grandes empresas, desde que a concepção técnica, o gerenciamento e o risco tecnológico sejam de responsabilidade da empresa contratante.</p> <p>Considerando que a IN já enfatiza a possibilidade de terceirização para instituto de pesquisa, universidades, inventor independente e micro e pequenas empresas, recomenda-se um posicionamento formal do MCTIC, via <i>Manual Prático de Aplicação da Lei</i>, reiterando a possibilidade e exemplificando possíveis modelos de contratação.</p>
4) Dispêndios: esclarecer a possibilidade de inclusão de pagamentos a médias e grandes empresas na base de dispêndios.				
5) Dispêndios: esclarecer a possibilidade de terceirização da pesquisa para micro e pequenas empresas.				
6) Equipamentos: eliminação de limitações não trazidas pela lei para a manutenção do benefício de depreciação integral utilizados em projeto de P&D.		<p>Mesma redação legal, acrescida do art. 80, § 4º: na hipótese de os bens de que trata o <i>caput</i> serem alienados ou destinados para atividade diversa, o saldo controlado no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.</p>		<p>Publicar norma infralegal esclarecendo que a alocação do bem em operação, após a conclusão do projeto inovador, não se caracteriza como destinação para atividade diversa, podendo, assim, ser mantido o benefício.</p>
7) Esclarecer o uso do incentivo a micro e pequenas empresas: maior orientação para uso do benefício pelas empresas no lucro presumido.		<p>Mesma redação legal.</p>	<p>Mesma redação legal, acrescida de art. 4º, § 6º: o disposto no § 5º não se aplica às microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) de que trata a Lei Complementar no 123, de 2006.</p>	<p>Considerando que a lei e as normas infralegais já permitem a não tributação, recomenda-se um posicionamento formal do MCTIC, via <i>Manual Prático de Aplicação da Lei</i>, reiterando a possibilidade e exemplificando possíveis operações não tributadas.</p>

(Continua)

Recomendações	IN nº 1.187/2011	Decreto nº 5.798/2006	Lei nº 11.196/2005	
Publicar decreto presidencial regulamentando a superdedução no caso da contratação de ICTs privadas.	Mesma redação legal. Não houve regulamentação específica para estabelecer critérios de aprovação em projetos contratados junto a ICTs privadas.	Não existente.	Art. 19-A: a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por ICT, a que se refere o inciso V do caput do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, ou por entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos, conforme regulamento.	8) Regulamentação da superdedução na aquisição de pesquisa de ICTs.
II - Eficiência administrativa – melhorias introduzidas via decreto ou portaria.				
Possibilitar ao contribuinte uma consulta formal prévia sobre o caráter inovador do projeto a ser submetido, permitindo a solução de dúvidas e melhor enquadramento, com agendamento e respostas celeres. Como suporte a essa atividade, desenvolvimento de ferramenta tecnológica, com o uso de inteligência artificial, no site do MCTIC e/ou da Receita Federal do Brasil (RFB) que permita uma autoavaliação prévia por parte do contribuinte acerca das características inovadoras do projeto. Uma vez obtida a qualificação, essa pré-avaliação ajudaria inclusive o MCTIC a conceder um tratamento privilegiado a esse contribuinte quando da avaliação final.	Não existente.	Art. 14: a pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este decreto fica obrigada a prestar ao Ministério da Ciência e Tecnologia, em meio eletrônico, conforme instruções por este estabelecidas, informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, até 31 de julho de cada ano. § 1º: a documentação relativa à utilização dos incentivos de que trata este decreto deverá ser mantida pela pessoa jurídica beneficiária a disposição da fiscalização da Secretaria da Receita Federal durante o prazo prescricional. § 2º: o Ministério da Ciência e Tecnologia remeterá à Secretaria da Receita Federal as informações relativas aos incentivos fiscais.	Art. 17, § 7º: a pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este artigo fica obrigada a prestar, em meio eletrônico, informações sobre os programas de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e inovação, na forma estabelecida em regulamento.	1) Submissão de projetos ao MCTIC: incluir possibilidade de consulta formal prévia para discussão de características de projeto inovador. Desenvolvimento de ferramenta tecnológica, com inteligência artificial, para facilitar a pré-avaliação.
Publicar norma infralegal que estabeleça um calendário de avaliação por parte do MCTIC quanto à elegibilidade dos projetos inovadores (prazo que não exceda seis meses). Possibilidade inclusive de submeter previamente à entrega de declaração do IRPJ – nesse caso, submeter até novembro do ano anterior à entrega da declaração.	Não existente.	Não existente.	Não existente.	2) Estabelecimento de prazo para revisão técnica ou homologação tácita dos projetos por órgão competente.

(Continua)

(Continuação)	Lei nº 11.196/2005	Decreto nº 5.798/2006	IN nº 1.187/2011	Recomendações
III - Introdução/melhorias de benefícios – alteração legal.				
1) Introdução de estímulo a <i>startups</i> nos primeiros anos de operação.	Não existente.	Não existente.	Não existente.	Estabelecer hipótese de não incidência do IRPJ e CSLL sobre as receitas de vendas de <i>startups</i> de base tecnológica nos dois primeiros anos de operação (contados do registro do ato societário na Junta Comercial), desde que estejam no lucro presumido e que mantenham certidões de regularidade fiscal em relação aos demais tributos federais.
2) Dispendios: permissão para inclusão de serviços importados na base de dispendios.	Art. 22: os dispendios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta lei: II – somente poderão ser deduzidos se pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no país, ressalvados os mencionados nos incisos V e VI do <i>caput</i> do art. 17 desta lei.	Mesma redação legal.	Mesma redação legal.	Alterar o art. 22 da lei, permitindo a importação de serviços de institutos de pesquisa, universidades, inventores independentes e empresas domiciliados no exterior, na hipótese de atuarem apoiando o desenvolvimento de projetos inovadores no país, assumindo a contratante brasileira a concepção técnica, gerenciamento e risco tecnológico do projeto.
3) Permitir o acúmulo de prejuízo para compensação com lucros futuros.	Art. 19, § 5º: a exclusão de que trata este artigo fica limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.	Mesma redação legal.	Mesma redação legal.	Alterar o art. 19, permitindo o acúmulo do excesso para compensação com lucros a serem apurados em até cinco anos.
4) Introdução de regime de <i>patent box</i> , em linha com plano de ação nº 5 do Beps.	Não existente.	Não existente.	Não existente.	Introduzir um regime de <i>patent box</i> , com os requisitos de substância previstos no plano de ação nº 5 do Beps, e vinculando também a concessão do benefício ao requerimento de patente/registro de código fonte da solução inovadora no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Inpi) (a utilização do benefício pode se dar no depósito, mas, em caso de negativa futura, a empresa deverá recolher o tributo com multa e juros).

(Continua)

Recomendações	IN nº 1.187/2011	Decreto nº 5.798/2006	Lei nº 11.196/2005	
<p>Introduzir norma legal que explicita a competência para receber informações, avaliar e aprovar os projetos de inovação ao órgão técnico competente (MCTIC ou RFB), determinando prazos de envio pelo contribuinte e prazos de avaliação pelo órgão competente, assim como os critérios de revisão a serem adotados.</p>	<p>Não existente</p>	<p>Art. 14: a pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este decreto fica obrigada a prestar ao Ministério da Ciência e Tecnologia, em meio eletrônico, conforme instruções por este estabelecidas, informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, até 31 de julho de cada ano. § 1º: a documentação relativa à utilização dos incentivos de que trata este decreto deverá ser mantida pela pessoa jurídica beneficiária à disposição da fiscalização da Secretaria da Receita Federal, durante o prazo prescricional. § 2º: o Ministério da Ciência e Tecnologia remeterá à Secretaria da Receita Federal as informações relativas aos incentivos fiscais.</p>	<p>Art. 17, § 7º: a pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este artigo fica obrigada a prestar, em meio eletrônico, informações sobre os programas de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e inovação, na forma estabelecida em regulamento.</p>	<p>5) Introduzir competência legal para órgão técnico avaliar e aprovar ou não projetos de P&D.</p>
<p>Alterar a norma legal para constar a exigência de controles gerenciais específicos dos projetos de inovação, que amparem o registro contábil dos gastos com P&D.</p>	<p>Mesma redação legal.</p>	<p>Mesma redação legal.</p>	<p>Art. 22: os dispêndios e pagamentos de que tratam os arts. 17 a 20 desta lei: 1 - serão controlados contabilmente em contas específicas.</p>	<p>6) Retirar a necessidade de conta contábil específica para controle dos dispêndios de inovação.</p>

Elaboração da autora.

6 CONCLUSÃO

O incentivo tributário estabelecido pela Lei nº 11.196/2005 consolidou-se como importante instrumento de fomento à inovação no país, mas, como discutido neste artigo, carece de melhorias quando comparado às melhores práticas tributárias de países-membros da OCDE. Destaca-se o fato de, nesses países:

- haver um crescente aumento na concessão de incentivo tributário sobre o lucro da inovação/*output method – patent box regime*–, mediante a adoção da equação de substância estabelecida pela OCDE (no plano de ação nº 5 do Beps) e vinculando a utilização do benefício à realização de atividades prévias de P&D (visando evitar a competição tributária danosa e conceder assim substância econômica para sua utilização); e
- haver a existência de uma relação de maior cooperação e diálogo com as autoridades governamentais (pré-requisito para utilização do benefício na Holanda e opção na França), o que garante segurança jurídica em relação ao posicionamento governamental quanto à aprovação dos valores de dispêndios considerados como base para o benefício.

Sendo assim, para a OCDE, desde que atendidos os requisitos do nexo de substância estabelecido no plano de ação nº 5 do Beps, não haveria impedimento à concessão de benefícios tributários de P&D, por não se enquadrarem como competição tributária danosa. A concessão de incentivos tributários é inclusive orientada pela OCDE por meio de melhores práticas contidas na Plataforma de Cooperação Tributária, visando à maior certeza e clareza na aplicação da lei.

Já perante a OMC, é possível o questionamento do incentivo de P&D – com exceção para alguns países em desenvolvimento –, mas esse risco é diminuído sensivelmente caso sua finalidade não esteja diretamente relacionada ao aumento de exportações ou à diminuição de importações. Caso o incentivo tributário à P&D, tanto nas modalidades de *input* quanto *output method*, objetive o desenvolvimento de pesquisa em áreas fundamentais para a superação de problemas econômicos do país e maior interação com a comunidade científica internacional, há menos risco de questionamentos perante a organização.

É notória, no Brasil, a ausência de clareza e o caráter limitador dos dispositivos infralegais que deveriam tornar a aplicação da lei mais segura e simples – função parcialmente cumprida pelo Decreto nº 5.798/2006 e pela IN nº 1.187/2011. Além disso, a adoção pela administração pública de um processo de avaliação dos projetos inovadores mais célere e de melhorias ainda não contempladas pela nossa lei, certamente aumentaria a atratividade do incentivo para as empresas brasileiras e, conseqüentemente, estimulariam investimentos privados em inovação, trazendo maior desenvolvimento econômico e social ao país. As recomendações de alterações na lei e nas normas infralegais contidas neste artigo refletem esse entendimento e visam colaborar para a consolidação de um ambiente de apoio tributário à inovação seguro e eficaz no país.

REFERÊNCIAS

BARUCH, L. **Intangibles**. Nova York: New York University Press, July 2018. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3218586>. Acesso em: set. 2018.

BATTELLE. **2014 global R&D funding forecast**. [s.l.]: Battelle, 2014. Disponível em: <http://www.battelle.org/docs/tpp/2014_global_rd_funding_forecast.pdf>. Acesso em: 15 maio 2016.

BERCOVICI, G. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, J. S. M. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações. **Indicadores nacionais de ciência, tecnologia e inovação**. Brasília: MCTIC, 2018. Disponível em: <https://www.mctic.gov.br/mctic/export/sites/institucional/indicadores/arquivos/Indicadores_CTI_2018.pdf>. Acesso em: 24 maio 2019.

BRITO, E. **Automação e sociedade**: quarta revolução industrial, um olhar para o Brasil. São Paulo: Brasport, 2018.

BRONŻEWSKA, K.; MAJDAŃSKA, A. The new wave of cooperative compliance programmes and the impact of new technology. **European Taxation**, v. 59, n. 2/3, 2019. Disponível em: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2019_02_at_1.html>. Acesso em: 27 maio 2019.

ELALI, A. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico**: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. [s.l.]: [s.n.], 2016. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 8 set. 2016.

EY – ERNST AND YOUNG GLOBAL LIMITED. **Worldwide R&D incentives reference guide**. [s.l.]: EY, 2018. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-rd-incentives-reference-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-rd-incentives-reference-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-rd-incentives-reference-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-rd-incentives-reference-guide-2018.pdf)>. Acesso em: 26 abr. 2019.

FENSBY, T. Do patent boxes violate the wto's subsidy agreement? Tax notes international. **Falls Church**, v. 90, n. 11, p. 1154-1156, 4 jun. 2018. Disponível em: <https://library.ibfd.org/client/en_GB/ibfdlibrary/search/results?qu=patent+box+wto&rm=LIBRARY+COLLEC0%7C%7C%7C1%7C%7C%7C0%7C%7C%7Ctrue&te=ILS&lm=LIB_CATALOG&rt=false%7C%7C%7CIBFD_ALL_FIELDS_SRCH%7C%7C%7CAll+Fields>. Acesso em: 22 maio 2019.

FERREIRA, N. S. **Proteção jurídica da inovação tecnológica no comércio internacional e no direito comparado**. 2006. Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual Paulista, São Paulo, 2006.

GARCIA, E. G. The effect of anti-avoidance provisions regarding the promotion of innovation: considerations from a tax policy perspective. **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 10, 2016.

GEZER, I.; CARDOSO, S. P. Empreendedorismo e suas implicações na inovação e desenvolvimento: uma análise multivariada com indicadores socioeconômicos. **Journal Globalization, Competitiveness and Governability**, v. 9, n. 2, p. 57, maio/ago. 2015.

HENRIQUES, E. F. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa de inovação**: Pintec. [s.l.]: IBGE, 2014. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/multidominio/ciencia-tecnologia-e-inovacao/9141-pesquisa-de-inovacao.html?edicao=9142&t=destaques>>. Acesso em: 25 set. 2020.

LIM, E.; HOANG, A.-L. N. T. Tax incentives and international trade. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, p. 170, maio/jun. 2006. Disponível em: <<https://research.ibfd.org/collections/aptb/pdf/aptb030601.pdf#aptb030601>>. Acesso em: 22 maio 2019.

MASKUS, K. **The E15 initiative**: strengthening the global trade system – research and development subsidies: a need for wto disciplines? Geneva: ICTSD, 2015. Disponível em: <https://www.ictsd.org/sites/default/files/research/E15_Subsidies_Maskus_final.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2019.

MEMÓRIA, C. V. **Incentivos para inovação tecnológica**: um estudo da política pública de renúncia fiscal no Brasil. 2014. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Brasília, 2014. p. 65.

MICHEAU, C. WTO law and tax subsidies: towards establishing jurisprudential standards. **Bulletin for International Taxation**, dez. 2007.

_____. **State aid, subsidy and tax incentives under EU and WTO law**. Holanda: Wolters Kluwer Law and Business, 2014.

OCTAVIANI, A. S. L. **Recursos genéticos e desenvolvimento**. 2008. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Innovation for development**. [s.l.]: OECD Publishing, 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/innovation/innno/50586251.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2016.

_____. **Science, technology and innovation outlook**. [s.l.]: OECD Publishing, 2016. p. 19. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-science-technology-and-innovation-outlook-2016_sti_in_outlook-2016-en# 2016>. Acesso em: 27 jul. 2018.

_____. **Review of national R&D tax incentives and estimates of R&D tax subsidy rates**. [s.l.]: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-design-subsidy.pdf>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

_____. **Harmful tax practices: peer review results on preferential regimes**. [s.l.]: OECD Publishing, nov. 2018. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/update-harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes.pdf>>. Acesso em: fev. 2019.

_____. **Harmful tax practices: peer review results on preferential regimes**. [s.l.]: OECD Publishing, jan. 2019. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>>. Acesso em: fev. 2019.

_____. **Measuring tax support for R&D and innovation: indicators**. [s.l.]: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <<http://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentive-indicators.htm>>. Acesso em: 8 maio 2019.

_____. **R&D tax expenditure and direct government funding of BERD**. [s.l.]: OECD Publishing, [s.d.]. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RDTAX>>. Acesso em: 9 maio 2019.

OLIVEIRA, R. F. de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

PWC. **International tax services: a world of coverage, a wealth of experience**. [s.l.]: PWC, 2017. p. 6. Disponível em: <<https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/pwc-global-r-and-d-brochure-april-2017.pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2018.

ROCHA, S. A. Aplicação dos incentivos à inovação tecnológica previstos na Lei nº 11.196/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 171, p. 132-142, 2005.

SANTANA, B. G. **Retorno do P&D e incentivos fiscais: uma análise para o caso brasileiro**. 2017. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96131/tde-23082017-143614/publico/BrunaGSantana_Original.pdf>. Acesso em: 25 set. 2020.

STRAATHOF, B. *et al.* **A study on R&D tax incentives**. Bruxelas: European Commission, 2014. (Taxation and Customs Union Working Paper, n. 52). Disponível em: <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/8032/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>>. Acesso em: 15 out. 2018.

TORRES, H. T. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

VERLINDEN, I.; BAKKER, A. **Mastering the IP life cycle from a legal, tax and accounting perspective: grasping the intangible**. [s.l.]: IBFD, 2019. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/mip_head#mip_head_editor>. Acesso em: 24 abr. 2019.

VOS, S. **Fiscal treatment of IP in a post-Beps world**: analysis of the implementation of the Beps reports on intellectual property in the EU, EEA and Switzerland. Tilburg: University Press, June 2018. Disponível em: <<http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=146958>>. Acesso em: 25 abr. 2019.

WIPO – WORLD INTELLECTUAL PROPERTY. **World Intellectual Property Report 2017**: intangible capital in global value chains. [s.l.]: Wipo, 2017.

WORLD BANK *et al.* **Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment**: a background paper to the report prepared for the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank. [s.l.]: World Bank, 2015. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/983001468000901391/pdf/100757-Tax-Incentives-Background-paper-PUBLIC.pdf>>. Acesso em: 13 abr. 2019.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BORGES, J. S. M. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações. **Mais empresas de ciência e tecnologia aderem à Lei do Bem**. [s.l.]: MCTIC, 2013. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/ciencia-e-tecnologia/2013/12/mais-de-mil-empresas-de-ciencia-e-tecnologia-aderem-a-lei-do-bem>>. Acesso em: fev. 2019.

_____. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações. **Relatório anual de atividades de P&D 2014**. [s.l.]: MCTIC, 2014. Disponível em: <http://www.mctic.gov.br/mctic/export/sites/institucional/tecnologia/incentivo_desenvolvimento/lei_bem/arquivos/Relatorio-Anual-Lei-11196-05-Ano-Base-2014.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2018.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Manual de Oslo**: diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação. [s.l.]: OECD Publishing, 1997. p. 61. Disponível em: <<https://www.finep.gov.br/images/apoio-e-financiamento/manualoslo.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2019.

_____. **Countering harmful practices more effectively, taking into account transparency and substance**: action 5 – 2014 deliverable. [s.l.]: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance_9789264218970-en#>. Acesso em: fev. 2019.

_____. **Action 5**: agreement on modified nexus approach for ip regimes. [s.l.]: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2019.

_____. **Manual Frascati**. [s.l.]: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/4639.html>>. Acesso em: 26 maio 2019.

_____. **OECD time-series estimates of government tax relief for business R&D**. [s.l.]: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <<https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-tax-expenditures.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2019.

_____. **Action plan on base erosion and profit shifting**. [s.l.]: OECD Publishing, [s.d.]. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 20 jan. 2016.

_____. **Innovation Policy Platform**: statistical portal for science, technology and innovation indicators. [s.l.]: OECD Publishing, [s.d.]. Disponível em: <<https://www.innovationpolicyplatform.org/content/brazil>>. Acesso em: 27 jul. 2018.

OMC – ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Agreement on subsidies and countervailing measures**. [s.l.]: OMC, [s.d.]. Disponível em: <https://www.wto.org/English/docs_e/legal_e/24-scm.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2019.

PWC. **Global research and development incentives group**. [s.l.]: PwC, 2016. p. 6. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/pwc-global-r-and-d-brochure-feb-2016.pdf>>. Acesso em: 24 mar. 2019.

ROCHA, S. A. Aplicação dos incentivos à inovação tecnológica previstos na Lei nº 11.196/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 171, p. 132-142, 2005.

SANZ-GOMEZ, R. **The OECD's nexus approach to IP boxes: a European Union law perspective**. [s.l.]: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/308985040_The_OECD's_Nexus_Approach_to_IP_Boxes_A_European_Union_Law_Perspective>. Acesso em: 26 nov. 2018.

