



ARISTÓTELES MOREIRA
ADVOGADOS

**As Melhores Práticas Internacionais como Subsídio para a
Reforma da Lei do Bem**

Aristóteles Moreira Filho

São Paulo, 30 de novembro de 2018



ARISTÓTELES
MOREIRA
ADVOGADOS

Pesquisa do Tema dos Incentivos Fiscais à Inovação

1. Universidade de São Paulo: 2013-
2. Centro de Estudos Sociedade e Tecnologia (CEST/ Poli - USP): 2014-
3. **Ludwig-Maximilians-Universität München (Universidade de Munique): 2014-2016**
4. **Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen (Munique, Alemanha): 2016-2018**



Peculiaridade do Contexto da Alemanha

- **Alemanha não detém um regime de incentivo fiscal à inovação**
- Nos últimos 5 anos tem avaliado a eficácia da medida e propostas de uma formatação ideal para o país
- Por que isso é útil para nós no Brasil?
 1. estudos econômicos
 2. perspectiva do processo político

Peculiaridade do Contexto da Alemanha

ZEW
 Zentrum für Europäische
 Wirtschaftsforschung GmbH



Steuerliche FuE-Förderung

Studie im Auftrag der
 Expertenkommission Forschung und Innovation

Studien zum deutschen Innovationssystem Nr. 15-2017

Christoph Spengel, Christian Rammer, Katharina Nicolay, Olena Pfeiffer, Ann-Catherin Werner,
 Marcel Olbert, Florence Blandinières, Martin Hud, Bettina Peters

Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim
 in Kooperation mit der Universität Mannheim

Mannheim, Februar 2017







- SPENGLER, Christoph et al. Steuerliche FuE-Förderung: Studie im Auftrag der Expertenkommission Forschung und Innovation. *Studien zum deutschen Innovationssystem* Nr. 15-2017, Mannheim, ZEW, 2017.
- SPENGLER, Christoph. *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland*. Berlin, Springer, 2009.
- SPENGLER, Christoph. *Ökonomische Effekte einer steuerlichen Forschungsförderung in Deutschland*. Mannheim und Regensburg, Universität Mannheim/ZEW/Universität Regensburg, 2011.



Estrutura e Objetivo da Apresentação

Estrutura:

- A. O que é a Lei do Bem?
- B. Princípios da Extrafiscalidade
- C. Reforma da Lei do Bem: pontos críticos
- D. Por uma abordagem holística dos diversos instrumentos
- E. Conclusão

Objetivo: apontar alguns pontos específicos para **implementação de melhorias** desse marco normativo



A. Lei do Bem

1. Natureza:

- i. **Incentivo de input:** incide sobre as despesas relativas às utilidades aplicadas nos **projetos de Pesquisa e Desenvolvimento**;
- ii. Forma de **dedução adicional** (super dedução): dispêndios com P&D são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL (lucro real) além do seu valor normal mais 60%, chegando a **dedução de 160% dos gastos com P&D**.
- iii. **Baseado no volume:** incentivo índice sobre toda a despesa com P&D, e não sobre o acréscimo de um exercício para o outro (incremental)

2. Atividades Elegíveis (P&D):

- i. pesquisa básica dirigida;
- ii. pesquisa aplicada;
- iii. desenvolvimento experimental;
- iv. tecnologia industrial básica;
- v. Serviço de apoio técnico.

3. Despesas Elegíveis:

- i. Salários dos recursos humanos aplicados em P&D;
- ii. Insumos aplicados em P&D: materiais de consumo e serviços.



B. Princípios da Extrafiscalidade

1. Eficiência
2. Neutralidade
3. Simplicidade



C.I. Pontos para a Reforma: Liquidez

1. Premissas:

- i. Eficiência depende da liquidez;
- ii. Alta liquidez significa alta previsibilidade.

2. Quadro Atual:

- i. Super dedução reduz o lucro tributável em 60%;
- ii. Liquidez está condicionada à apuração de lucro pela empresa.

3. Alternativas para Implementação

- i. Estado da arte: migração de super dedução para crédito de imposto, com *carry forward*, *carry back* e restituição;
- ii. Alternativa I: manter a super dedução instituindo *carry forward* (**Rota 2030**).
- iii. Alternativa II: crédito de imposto com compensação com IRRF dos empregados aplicados em P&D (**modelo holandês e uma das alternativas alemãs**);



C.I. Pontos para a Reforma: Liquidez

4. Observação/Comentários:

- i. **Spengel: restituição agrega cerca de 30% de custo fiscal ao regime.** Travas são possíveis: necessidade de acumulação (na França, 3 anos; na Bélgica, 5 anos); teto; apenas para determinados contribuintes (Canadá).
- ii. Regime atual brasileiro de super dedução de 60% equivale (para o beneficiário) a crédito de imposto de cerca de 20%.

5. Benchmarking internacional:

- i. Austrália: crédito de 40%;
- ii. EUA: crédito de 20%.
- iii. Extremos: Japão com 5% e Hungria com 100% de crédito de imposto
- iv. **Média internacional:**
 - **crédito de imposto: 31%**
 - **super dedução: 93%**



C.II. Pontos para a Reforma: Base de Utilização/Beneficiários

1. Premissas:

- i. Eficiência depende de um amplo alcance do instrumento;
- ii. Neutralidade: regime deve ser neutro quanto à qualidade dos beneficiários;
- iii. Incentivos fiscais têm uma **vocação de escala e aplicação transversal na economia.**

2. Quadro Atual (Dados PINTEC, 2014; MCTIC, 2014; RFB, 2014):

- i. **Regime é utilizado por 0,023% das empresas ativas no Brasil;**
- ii. PINTEC: entre os setores de maior intensidade de P&D o percentual é de **1,26%**;
- iii. Regime de **lucro real** como requisito: **gera a exclusão de 97% das empresas do país;**
- iv. Receita Federal: **Simple Nacional já é um benefício fiscal e não poderia ser cumulado com outro.**

3. Alternativas para Implementação

- i. Estado da arte: migração de super dedução para crédito de imposto;
- ii. Alternativa : instituir regime de **crédito de imposto específico para MPEs vinculado à folha de pagamento (proposta alemã).**



C.II. Pontos para a Reforma: Base de Utilização/Beneficiários

4. Observação/Comentários:

i. Regime de crédito de imposto específico para MPEs:

- vinculado à folha de pagamento: baixo custo de compliance e baixo risco de fraude
- Compensável com IRRF dos empregados aplicados a P&D: alta liquidez
- **Reatividade das MPEs aos incentivos é superior: elasticidade-preço é o dobro da média das empresas**

ii. Regime de lucro real é um enorme gargalo no sistema tributário brasileiro:

- Apenas 3,07% das empresas ativas brasileiras são tributadas na renda líquida;
- IRPJ se tornou mais um tributo indireto e cumulativo para 97% das empresas;
- **Simples Nacional e Lucro Presumido não são benéficos. Distorções:**
 - a. Tributação do investimento;
 - b. Desincentivo à subcontratação de utilidades (verticalização);
 - c. Empresas pagam impostos desde a sua constituição.
- Problemas do lucro real:
 - a. Elevado custo de *compliance*;
 - b. Complexidade da legislação;
 - c. Riscos de autuação pela RFB.



C.II. Pontos para a Reforma: Base de Utilização/Beneficiários

5. Benchmarking internacional:

- i. Prática internacional foca especialmente as MPEs.
 - Benefícios adicionais:
 - a) Alíquotas superiores: Noruega, Holanda, Coréia do Sul, Austrália;
 - b) Restituição diferenciada: Canadá (exclusiva); França (imediata).
 - Utilização por MPEs:
 - a) Noruega: **90% dos projetos beneficiados são de MPEs;**
 - b) Reino Unido: **75% dos projetos beneficiados são de MPEs.**

Incentivos Fiscais à Inovação - Dados de Beneficiários e Recursos				
	Brasil	França	Reino Unido	Holanda
Empresas Beneficiadas	1020	17000	20000	15000
Volume de Renúncia Fiscal (investimento do Estado)	R\$ 1,68 bilhão	R\$9,91 bilhões	R\$6,46 bilhões	R\$2,44 bilhão
Volume de Investimento Privado	R\$8,07 bilhão	R\$58,78 bilhão	R\$48,45 bilhões	R\$11 bilhões
Volume de Reúncia Fiscal por Empresa	R\$ 1.647.058,82	R\$ 582.941,18	R\$ 323.000,00	R\$ 162.666,67

- ii. Inclusão apenas das despesas com pessoal: propostas em tramitação na Alemanha; Finlândia



C.III. Pontos para a Reforma: Integrar com medidas de articulação

1. Premissas:

- i. Ninguém inova mais isoladamente:
 - Inovação aberta;
 - Hélice Tripla;
 - Sistema de Inovação.
- ii. Brasil é país em desenvolvimento: *catch-up* tecnológico requer absorção e difusão de tecnologia.

2. Quadro Atual:

- i. Subcontratação de P&D entre empresas: excluída pelo art. 4º, § 9º da IN nº 1.187/11;
- ii. Subcontratação de P&D com ICTs: burocracia tornou inócuo o art. 19-A. da Lei nº 11.196/05.



C.III. Pontos para a Reforma: Integrar com medidas de articulação

3. Alternativas para Implementação

- i. Estado da arte: incluir subcontratação de P&D de forma neutra, sem diferenciação entre a qualidade do subcontratado;
- ii. Alternativa I: inclusão da subcontratação de P&D com percentual redutor: aplicação de percentual de elegibilidade (p. ex. de 75%) com a finalidade de excluir markup e demais custos da contratada não relacionados diretamente com P&D;
- iii. Alternativa II: instituir uma modalidade de crédito de imposto (fora da regra geral de dedução adicional na apuração do lucro real) específica para MPEs contratando ICTs.
 - Endereçar a carência das MPEs: falta de estrutura de P&D torna as MPEs mais dependentes de ICTs
 - Desburocratização: sem necessidade de aprovação prévia dos projetos (como hoje ocorre com o art. 19-A)



C.III. Pontos para a Reforma: Integrar com medidas de articulação

4. Benchmarking internacional:

- i. Prática internacional tem adotado a elegibilidade das despesas extramuro;
- ii. Controle/limites: alguns países impõem controles para alinhar a operação de subcontratação com o fomento de despesas com P&D:
 - UK e EUA aplicam um percentual de elegibilidade de 65%;
 - Canadá, aplicam um percentual de elegibilidade 80%;
 - Cingapura aplica um percentual de elegibilidade 60%.



C.IV. Pontos para a Reforma: Aumentar a Segurança Jurídica

1. Premissas:

- i. Investimentos em inovação têm horizonte de maturação de longo prazo;
- ii. Incentivos para impactarem a decisão dos agentes econômicos devem ter aplicação segura e previsível;
- iii. Qualidade da legislação é essencial para a segurança e a previsibilidade;
- iv. Conhecimento dos critérios utilizados pelas autoridades administrativas é essencial para a segurança e a previsibilidade.

2. Quadro Atual:

- i. Regime é utilizado apenas por 0,76 do total das empresas optantes pelo lucro real;
- ii. Insegurança sobre quais **atividades** são elegíveis ao regime de benefícios. **Cláusula geral de elegibilidade (art. 17, I):**
 - Em tese inclui todas as despesas operacionais relativas a P&D;
 - Na prática diversas despesas não são admitidas/incluídas: despesas com subcontratação junto a empresas; despesas de capital; despesas de apoio administrativo (*overhead expenses*); parcelas de remuneração indireta dos empregados (seguro saúde, previdência privada, etc.)
- iii. Insegurança sobre quais **despesas** são elegíveis ao regime de benefícios: critérios utilizados nas decisões do MCTIC são acessíveis apenas às partes dentro dos processos.



C.IV. Pontos para a Reforma: Aumentar a Segurança Jurídica

3. Medidas para Implementação:

- i. Substituir a cláusula geral de elegibilidade por uma enunciação exaustiva do rol de despesas elegíveis;
- ii. Tornar públicas conclusões dos pareceres técnicos do MCTIC.

4. Observação/Comentários:

- i. Cláusula geral de elegibilidade (art. 17, I, Lei nº 11.196/05): *"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 Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ"*
- ii. Brasil não detém tradição no uso de cláusulas gerais:
 - Falta de consistência e imparcialidade nas decisões administrativas;
 - Baixa redundância e respeito aos precedentes nos entendimentos jurisprudenciais.



C.IV. Pontos para a Reforma: Aumentar a Segurança Jurídica

5. Benchmarking internacional:

- i. legislações mais maduras utilizam esta técnica normativa do rol exaustivo (Áustria, EUA, França, Itália, Noruega)
- ii. Exemplo dos EUA: Internal Revenue Code, Sec. 41

[Sec. 41(b)]

(b) QUALIFIED RESEARCH EXPENSES.—For purposes of this section—

(1) QUALIFIED RESEARCH EXPENSES.—The term “qualified research expenses” means the sum of the following amounts which are paid or incurred by the taxpayer during the taxable year in carrying on any trade or business of the taxpayer—

(A) in-house research expenses, and

(B) contract research expenses.

(2) IN-HOUSE RESEARCH EXPENSES.—

(A) IN GENERAL.—The term “in-house research expenses” means—

(i) any wages paid or incurred to an employee for qualified services performed by such employee,

(ii) any amount paid or incurred for supplies used in the conduct of qualified research, and

(iii) under regulations prescribed by the Secretary, any amount paid or incurred to another person for the right to use computers in the conduct of qualified research.

Clause (iii) shall not apply to any amount to the extent that the taxpayer (or any person with whom the taxpayer must aggregate expenditures under subsection (f)(1)) receives or accrues any amount from any other person for the right to use substantially identical personal property.

(B) QUALIFIED SERVICES.—The term “qualified services” means services consisting of—

(i) engaging in qualified research, or

(ii) engaging in the direct supervision or direct support of research activities which constitute qualified research.

If substantially all of the services performed by an individual for the taxpayer during the taxable year consists of services meeting the requirements of clause (i) or (ii), the term “qualified services” means all of the services performed by such individual for the taxpayer during the taxable year.

(C) SUPPLIES.—The term “supplies” means any tangible property other than—

(i) land or improvements to land, and

(ii) property of a character subject to the allowance for depreciation.

(D) WAGES.—

(i) IN GENERAL.—The term “wages” has the meaning given such term by section 3401(a).

(ii) SELF-EMPLOYED INDIVIDUALS AND OWNER-EMPLOYEES.—In the case of an employee (within the meaning of section 401(c)(1)), the term “wages” includes the earned income (as defined in section 401(c)(2)) of such employee.

(iii) EXCLUSION FOR WAGES TO WHICH WORK OPPORTUNITY CREDIT APPLIES.—The term “wages” shall not include any amount taken into account in determining the work opportunity credit under section 51(a).

(3) CONTRACT RESEARCH EXPENSES.—

(A) IN GENERAL.—The term “contract research expenses” means 65 percent of any amount paid or incurred by the taxpayer to any person (other than an employee of the taxpayer) for qualified research.

(B) PREPAID AMOUNTS.—If any contract research expenses paid or incurred during any taxable year are attributable to qualified research to be conducted after the close of such taxable year, such amount shall be treated as paid or incurred during the period during which the qualified research is conducted.



D. Abordagem holística dos diversos instrumentos

1. “Por que os incentivos não resolvem o problema da inovação no Brasil?”:
 - i. **Incentivos não são bala de prata:** necessidade de combinar de forma racional incentivos fiscais com outras medidas de
 - Fomento
 - Articulação
 - ii. Arranjo jurídico-institucional: determinará o sucesso ou fracasso da política brasileira de tecnologia e inovação.

2. **Incentivos têm vocação específica: escala e transversalidade**
 - i. Escala e transversalidade dos incentivos fiscais:
 - Decisão de investimento permanece com o agente privado;
 - Desnecessidade de requerimento prévio: gestão ágil, barata e desburocratizada;
 - Acessível a todo tipo de agente econômico.
 - ii. Proporção dos Incentivos nas Políticas de Fomento a C, T & I:
 - **França:** incentivos fiscais compõem **50% do orçamento público;**
 - **Holanda:** incentivos fiscais compõem **50% do orçamento público;**
 - **Áustria:** incentivos fiscais compõem **50% do orçamento público;**
 - **Irlanda:** incentivos fiscais compõem **70% do orçamento público;**



Conclusão

Diretrizes/Objetivos da Reforma

1. Conferir **eficiência** e **efetividade** aos instrumentos de incentivo fiscal à inovação no Brasil;
2. Elevar o marco normativo brasileiro **ao nível do estado da arte mundial**;
3. Aproximar os incentivos fiscais **da sua vocação e de seu potencial**, em meio aos diversos instrumentos de fomento à inovação no país.



ARISTÓTELES MOREIRA
ADVOGADOS

Obrigado!

Aristóteles Moreira Filho

amf@aristotelesmoreira.com

Tel +5511-35787736
Rua Ramos Batista, 198
Ed. Minneapolis- Conjunto 142
CEP 04552-020 – São Paulo/SP
www.aristotelesmoreira.com