UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO E INOVAÇÃO

Paulo Renato Rodrigues Assis

Lei do Bem, inovação e tributação: análise da adesão das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte em Minas Gerais e Juiz de Fora e sua conformidade com os princípios tributários

Juiz de Fora
2025

Paulo Renato Rodrigues Assis

Lei do Bem, inovação e tributação: análise da adesão das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte em Minas Gerais e Juiz de Fora e sua conformidade com os princípios tributários

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito e Inovação da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito e Inovação. Área de concentração: Direitos Humanos, Pessoa e Desenvolvimento: inovação e regulação jurídica no contexto do capitalismo globalizado.

Orientadora: Professora Dra. Elizabete Rosa de Mello

Juiz de Fora

2025

Ficha catalográfica elaborada através do programa de geração
automática da Biblioteca Universitária da UFJF,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Rodrigues Assis, Paulo Renato.
Lei do Bem, inovação e tributação : análise da adesão das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte em Minas Gerais e Juiz de Fora e sua conformidade com os princípios tributários / Paulo Renato Rodrigues Assis. -- 2025.
125 f. : il.

Orientador: Elizabete Rosa de Mello
Dissertação (mestrado acadêmico) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2025.

1. Lei do Bem. 2. Inovação. 3. Incentivos Tributários. 4. Princípios do Direito Tributário. I. Rosa de Mello, Elizabete, orient. II. Título.

Paulo Renato Rodrigues Assis

Lei do Bem, inovação e tributação: análise da adesão das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte em Minas Gerais e Juiz de Fora e sua conformidade com os princípios tributários

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Direito e Inovação

Aprovada em 09 de maio de 2025.

BANCA EXAMINADORA

Elizabete Rosa de Mello - Orientador

Universidade Federal de Juiz de Fora

Rafael Alem Mello Ferreira

Faculdade de Direito do Sul de Minas

Wagner Silveira Rezende

Universidade Federal de Juiz de Fora

Juiz de Fora, 30/04/2025.

Documento assinado eletronicamente por **Elizabete Rosa de Mello**, **Servidor(a)**, em 09/07/2025, às 14:44, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

Documento assinado eletronicamente por **Wagner Silveira Rezende**, **Professor(a)**, em 07/08/2025, às 15:59, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

Documento assinado eletronicamente por **Paulo Renato Rodrigues Assis**, **Usuário Externo**, em 11/08/2025, às 16:57, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

Documento assinado eletronicamente por **Rafael Alem Mello Ferreira**, **Usuário Externo**, em 03/09/2025, às 18:21, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no Portal do SEI-Ufjf (www2.ufjf.br/SEI) através do ícone Conferência de Documentos, informando o código verificador **2373846** e o código CRC **E2430451**.

Aos meus avôs Paulinho e Renato, e minhas avós Glorinha e Edith.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por me abençoar ao longo de toda a minha vida, concedendo-me a oportunidade de trilhar uma trajetória acadêmica e profissional.

Aos meus pais, Biancha e José Aveni, por serem os maiores exemplos de integridade e dedicação em minha vida e por me proporcionarem todos os meios necessários para a realização dos meus estudos.

Aos meus avós que já partiram, pelo carinho demonstrado ao longo da vida e, em especial, às minhas avós Glorinha e Edith, que, de certa forma, me inspiraram a seguir o caminho acadêmico.

A Letícia, pelo apoio e motivação constantes ao longo desta jornada e por ser uma fonte de admiração com quem compartilho o crescimento pessoal e profissional.

Aos meus amigos, que tornaram essa trajetória mais leve, servindo como válvula de escape e oferecendo apoio, incentivo e palavras de encorajamento.

Minha profunda gratidão e admiração à minha orientadora, professora Elizabete, por sua paciência e dedicação em todas as etapas do mestrado. Sua preocupação genuína com o ensino e seu profissionalismo foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço também aos demais professores do Mestrado pelo conhecimento transmitido nas aulas e eventos. Minha gratidão também aos técnicos e funcionários, cuja dedicação silenciosa contribuiu diretamente para o bom andamento de minha formação.

“If you look at history, innovation doesn’t come just from giving people incentives; it comes from creating environments where their ideas can connect” (Johnson, 2010).

RESUMO

A presente dissertação analisa o principal instrumento estatal de incentivo à inovação, a Lei nº 11.196/2005, conhecida como Lei do Bem. Investiga-se no âmbito do Estado de Minas Gerais e da cidade de Juiz de Fora (MG) a adesão das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Em paralelo analisa-se se os requisitos para usufruto dos incentivos estão alinhados aos princípios constitucionais tributários. Realizou-se uma pesquisa empírica de abordagem quantitativa para verificar o número de ME e EPP que aderiram à Lei do Bem em Juiz de Fora e Minas Gerais no período entre 2018 a 2022. Sob o aspecto qualitativo, investigou-se a Lei do Bem à luz dos princípios constitucionais tributários. A metodologia inclui pesquisa bibliográfica e documental, baseada na legislação tributária, doutrina jurídica e estudos econômicos, além da análise de dados quantitativos extraídos de bases oficiais e relatórios governamentais. Utilizando-se do pós-positivismo como o referencial teórico, adotou-se uma abordagem indutivo-dedutiva partindo de dados concretos sobre a adesão de determinado grupo para confrontar os resultados com os princípios de direito tributário. Os resultados apontaram que durante o período de 2018 a 2022, apenas treze ME ou EPPs em Minas Gerais utilizaram-se da Lei do Bem. Nesse mesmo período, em Juiz de Fora, apenas uma EPP fez uso do incentivo. Conclui-se que os requisitos para utilização da Lei do Bem acabam segregando parte das empresas e viola princípios constitucionais tributários, em especial o da isonomia e da justiça tributária. Apresentou-se cinco propostas aptas a ampliar o uso e a efetividade da Lei do Bem: a expansão dos incentivos para empresas tributadas pelo Simples Nacional e pelo lucro presumido; o aumento da divulgação e conscientização do empresariado sobre a Lei do Bem; a ampliação do prazo de dedução do lucro real na base de cálculo da CSLL para cinco anos; a possibilidade de dedução de dispêndios com inovação mesmo quando houver prejuízo fiscal, mitigando impactos financeiros; e, por fim, a reformulação do atual incentivo destinado ao IPI, adaptando-o à nova estrutura tributária da EC 132/2023, de modo a garantir a continuidade dos estímulos à inovação.

Palavras-chave: Lei do Bem; Inovação; Incentivos Tributários; Princípios do Direito Tributário.

ABSTRACT

This dissertation analyzes one of the state instruments for fostering innovation, Law No. 11.196/2005, known as the "Lei do Bem" (Good Law). It investigates the adherence of Microenterprises (ME) and Small Businesses (EPP) in the state of Minas Gerais and the city of Juiz de Fora (MG). In parallel, it examines whether the requirements for benefiting from the incentives are aligned with constitutional tax principles. An empirical study with a quantitative approach was conducted to determine the number of MEs and EPPs that adhered to the "Lei do Bem" in Juiz de Fora and Minas Gerais between 2018 and 2022. From a qualitative perspective, the "Lei do Bem" was analyzed in light of constitutional tax principles. The methodology includes bibliographic and documentary research based on tax legislation, legal doctrine, and economic studies, along with an analysis of quantitative data extracted from official databases and government reports. Using post-positivism as the theoretical framework, an inductive-deductive approach was adopted, starting from concrete data on the adherence of a specific group to compare the results with tax law principles. The findings indicate that between 2018 and 2022, only thirteen MEs or EPPs in Minas Gerais made use of the "Lei do Bem." In the same period, in Juiz de Fora, only one EPP benefited from the incentive. The study concludes that the requirements for utilizing the "Lei do Bem" end up excluding a portion of companies and violating constitutional tax principles, particularly the principles of equality and tax justice. Five proposals were presented to expand the use and effectiveness of the "Lei do Bem": extending the incentives to companies taxed under the Simples Nacional and presumed profit regimes; (increasing awareness and dissemination efforts among business owners regarding the "Lei do Bem"; extending the deduction period of real profit in the CSLL tax base to five years; allowing the deduction of innovation-related expenses even in cases of fiscal losses, mitigating financial impacts; and reformulating the current incentive related to IPI, adapting it to the new tax structure introduced by Constitutional Amendment Number 132/2023, ensuring the continuity of innovation incentives.

Keywords: Lei do Bem; Innovation; Tax incentives; Tax Law Principles.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANPEI	Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras
CBS	Contribuição Social sobre Bens e Serviços
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FNDCT	Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
IE	Imposto de Exportação
IEG	Imposto Extraordinário de Guerra
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
INPI	Instituto Nacional da Propriedade Industrial
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
IS	Imposto Seletivo
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ICT	Instituição Científica e Tecnológica
MCTI	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação
ME	Microempresa
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PD&I	Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
PDTI	Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial
PDTA	Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário

PLV	Projeto de Lei de Conversão
REPES	Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação
REsp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUDAM	Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste
TJRJ	Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
WIPO	World Intellectual Property Organization

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 11

2 INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS ESTATAIS DE ESTÍMULO À INOVAÇÃO 14

2.1 A INOVAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO NORMA CONSTITUCIONAL E SUA EFICÁCIA 17

2.2 FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E PARAFISCALIDADE 23

2.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS 31

2.4 INCENTIVOS E BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS 35

3 LEI DO BEM: HISTÓRICO, CONTEÚDO, PROCEDIMENTO, NATUREZA JURÍDICA E PRINCÍPIOS 40

3.1 HISTÓRICO DA LEI DO BEM 40

3.2 CONTEÚDO DA LEI DO BEM 41

3.3 PROCEDIMENTO DA LEI DO BEM 56

3.4 NATUREZA JURÍDICA E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À LEI DO BEM 62

4 INOVAÇÃO E LEI DO BEM EM NÚMEROS: UMA VISÃO NACIONAL, ESTADUAL E MUNICIPAL 87

4.1 DADOS NACIONAIS DA LEI DO BEM 88

4.2 A LEI DO BEM EM MINAS GERAIS 93

4.3 A LEI DO BEM NO MUNICÍPIO DE JUIZ DE FORA (MG) 100

5 PROPOSTAS PARA MELHORIA DA LEI DO BEM 104

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 110

REFERÊNCIAS 112

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação analisa a Lei nº 11.196 (Brasil, 2005), conhecida como Lei do Bem, um dos principais instrumentos de incentivo tributário à inovação no Brasil. O estudo sobre este tema justifica-se pela sua grande relevância tanto para a sociedade quanto para a academia. No meio acadêmico, a pesquisa preenche uma lacuna ao analisar a Lei do Bem sob a ótica das MEs e EPPs, trazendo uma abordagem crítica sobre sua adesão e conformidade com os princípios constitucionais tributários. Além disso, os dados quantitativos levantados oferecem um panorama atualizado da utilização do benefício em Minas Gerais e no Município de Juiz de Fora, permitindo futuras comparações e aprofundamentos na área de Direito Tributário e políticas públicas.

No aspecto social, a pesquisa contribui para a identificação das barreiras enfrentadas pelas empresas ao acesso aos estímulos para inovação, bem como facilita a compreensão dos incentivos previstos e dos procedimentos a serem adotados pelas companhias que desejam fazer uso da Lei do Bem. Por meio dessas análises, viabiliza-se o crescimento da inovação pelo empresariado, acarretando a geração de empregos, aumento de competitividade, diminuição de desigualdades sociais e desenvolvimento econômico nacional e regional.

No Brasil, o incentivo à inovação encontra respaldo na Constituição Federal, que estabelece a obrigação do Estado de promover políticas voltadas ao avanço tecnológico (Brasil, 1988), afinal, a inovação é um dos principais motores do desenvolvimento econômico e social, influenciando diretamente a competitividade das empresas e a capacidade dos Estados de regularem novas dinâmicas econômicas.

Dentre os mecanismos utilizados para fomentar esse desenvolvimento, os incentivos tributários desempenham papel fundamental, servindo como instrumentos extrafiscais para estimular investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação (PD&I). No entanto, a efetividade desses incentivos depende da sua capacidade de alcançar empresas de diferentes portes e setores, garantindo isonomia e impacto econômico positivo.

Diante desse cenário, este estudo busca responder à seguinte questão-problema: Em que medida as microempresas e empresas de pequeno porte no Município de Juiz de Fora e no Estado de Minas Gerais aderem à Lei do Bem, e em que extensão os requisitos para essa adesão estão alinhados aos princípios

constitucionais tributários? Para responder a essa questão, esta pesquisa tem como objetivo geral avaliar a adesão das ME e EPPs à Lei do Bem no Município de Juiz de Fora e no Estado de Minas Gerais, verificando se os requisitos legais para usufruto do incentivo tributário estão alinhados aos princípios constitucionais tributários.

Para tanto, foram estabelecidos objetivos específicos: quantificar a adesão total das empresas à Lei do Bem no Brasil, no Estado de Minas Gerais e no Município de Juiz de Fora, analisando sua representatividade em relação ao total de empresas elegíveis; mapear e quantificar a adesão das ME e EPPs à Lei do Bem em Juiz de Fora e Minas Gerais; comparar a adesão das ME e EPPs com empresas de demais portes, avaliando as possíveis diferenças no acesso e nos benefícios da Lei do Bem; avaliar e identificar barreiras burocráticas, financeiras ou técnicas que dificultam a adesão das ME e EPPs; e analisar a compatibilidade dos requisitos de adesão à Lei do Bem com os princípios tributários, em especial isonomia, justiça tributária, cooperação, simplicidade e transparência.

Este estudo adota o pós-positivismo como marco teórico, pois busca analisar os princípios aplicáveis à legislação vigente sem se restringir a uma interpretação estritamente formalista. Sob a perspectiva pós-positivista, se reconhece a normatividade dos princípios, os quais indicam valores e orientam condutas específicas voltadas à realização de fins públicos por meio de diferentes mecanismos (Barroso, 2020, p. 312). A adoção do pós-positivismo como referencial teórico viabiliza o alcance dos objetivos gerais e específicos desta dissertação, especialmente no que se refere à análise da compatibilidade da Lei do Bem com os princípios tributários.

Nesse sentido, o objeto da pesquisa insere-se na linha de “Direitos Humanos, Pessoa e Desenvolvimento: inovação e regulação jurídica no contexto do capitalismo globalizado”, vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Inovação da Universidade Federal de Juiz de Fora, notadamente por analisar a principal política pública de incentivo à inovação no Brasil e investigar seu impacto na adesão das ME e EPP de Minas Gerais e Juiz de Fora.

Quanto à metodologia, este estudo caracteriza-se como uma pesquisa empírica, de abordagem qualitativa e quantitativa, com natureza descritiva e analítica. No aspecto qualitativo, foi realizada uma análise da Lei do Bem à luz dos princípios constitucionais tributários, identificando possíveis violações a esses princípios. Já no aspecto quantitativo, foram coletados e analisados dados empíricos sobre a adesão

das empresas à Lei do Bem, com ênfase nas ME e EPPs em Minas Gerais e no Município de Juiz de Fora, no período entre 2018 a 2022.

Os métodos adotados incluem pesquisa bibliográfica e documental, fundamentada na legislação tributária, na doutrina jurídica e em estudos econômicos sobre incentivos fiscais à inovação. Além disso, a pesquisa empírica envolveu a análise de dados quantitativos extraídos de bases oficiais e relatórios governamentais, permitindo mensurar a participação das ME e EPPs na Lei do Bem e avaliar a efetividade do incentivo fiscal para esse grupo de empresas.

A estrutura desta dissertação está organizada em cinco capítulos. O capítulo 2 apresenta os instrumentos tributários estatais voltados ao estímulo da inovação, abordando a inovação na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), a distinção entre fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade, bem como a função das normas tributárias indutoras e a diferença entre incentivos e benefícios tributários. No capítulo 3, discute-se a Lei do Bem sob diferentes perspectivas, incluindo seu histórico legislativo, conteúdo normativo, natureza jurídica, procedimentos e princípios constitucionais aplicáveis. O capítulo 4 realiza uma análise quantitativa da adesão à Lei do Bem em diferentes níveis, com foco no panorama nacional, estadual e municipal. Já no capítulo 5, são apresentadas propostas para aprimorar a Lei do Bem, garantindo maior acessibilidade às pequenas empresas e ampliando seu impacto na inovação nacional.

2 INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS ESTATAIS DE ESTÍMULO À INOVAÇÃO

Para o estudo dos instrumentos tributários estatais de estímulo à inovação é necessário apresentar considerações importantes sobre a intervenção do Estado na economia.

A Constituição de 1988 foi influenciada pelo modelo de bem-estar social europeu, com vistas a assegurar direitos sociais, ampliando consideravelmente a atuação estatal na atividade econômica. Por outro lado, a CRFB também possui traços da ideologia liberal, advindo do rompimento de um governo autoritário, clamando pelas liberdades individuais típicas dos direitos fundamentais de primeira geração e uma postura abstencionista do Estado.

Em que pese alguns autores, como Eros Grau (2010, p. 45), afirmarem que a Constituição de 1988 adotou um modelo de bem-estar, outros autores como Lima e Magalhães (2019, p. 75) afirmam que: “A CRFB/88 é fruto da conjunção do social com o liberal. Se, de um lado, o Estado atua para reduzir desigualdades econômicas, por outro, ele deve preservar a livre iniciativa”.

Corroborando esta ideia, basta observar o caput do artigo 170 da Constituição Federal, que além de definir os princípios de cunho liberal, inerentes à ordem econômica, ressalta a finalidade de assegurar a todos uma vida digna em conformidade com a justiça social (Brasil, 1988).

A função exercida pelo Estado como agente econômico pode variar de acordo com o encargo realizado. Eros Grau diferencia os termos intervenção e atuação estatal, da seguinte forma:

> Intervenção indica, em sentido forte (isto é, na sua conotação mais vigorosa), no caso, atuação estatal em área de titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente, ação do Estado tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado (Grau, 2010, p. 92).

Ao expor essa diferenciação, o autor propõe que a intervenção, ou seja, a atuação estatal dentro de uma área de titularidade do setor privado pode ser considerada como atividade econômica em sentido estrito, enquanto a expressão atuação estatal, significa a atividade econômica em sentido amplo (Grau, 2010, p. 92).

A diferenciação entre as figuras é importante, na medida em que a intervenção pressupõe uma ação estatal em uma área de titularidade do setor privado, ao contrário

da atuação estatal, em que o Estado atua dentro de sua própria titularidade, como por exemplo quando regula ou presta serviço público (Grau, 2010, p. 91).

Diante da possibilidade de intervenção estatal na área de titularidade do setor privado, surge para o Estado, diversas formas de se interferir no domínio econômico, cuja grande diferença decorre da ação praticada pelo ente como interventor na economia. Eros Grau propõe uma classificação para cada tipo de modalidade de intervenção, que irá variar de acordo com a ação praticada pelo Estado ao ingerir-se no domínio econômico, podendo as intervenções serem por absorção ou participação, intervenção por direção e intervenção por indução (Grau, 2010, p. 91). Segundo o autor, na intervenção por participação:

> [...] o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito;* atua em *regime de competição* com empresas privadas que permanecem a exercitar suas atividades nesse mesmo setor (Grau, 2010, p. 147).

Nos casos de intervenção por direção e indução o Estado atua no campo da atividade econômica em sentido estrito, ou seja, em área de titularidade do setor privado, e a diferença entre as espécies são as seguintes:

> Quando o faz por *direção,* o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito.* Quando o faz, por *indução,* o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados (Grau, 2010, p. 147).

A grande diferenciação entre as normas decorre da coercibilidade em cada espécie. Nos casos de norma de intervenção por direção, há um mandamento a ser seguido pelos particulares que atuam em determinado segmento econômico, ou seja, impõe-se a realização de uma determinada conduta. Já a norma de intervenção por indução não é coercitiva, contudo, induz o destinatário a tomar determinada ação que é de interesse estatal. (Grau, 2010, p. 148).

A indução pode ser tanto de caráter positivo, de forma a se estimular determinada conduta, como de caráter negativo, a fim de desencorajar certa atitude. A materialização da indução de caráter negativo é exemplificada pelo autor: “[...] Também há norma de intervenção por indução quando o Estado, v.g., onera por imposto elevado o exercício de determinado comportamento, tal como no caso de importação de certos bens” (Grau, 2010, p. 149).

Quando se fala na possibilidade de o Estado induzir determinada conduta dos particulares, a tributação surge como um dos meios mais hábeis a compelir ou induzir o terceiro a tomar aquela conduta, a título de exemplo, com a elevação da alíquota de um tributo sobre determinado produto, o efeito natural é a elevação dos preços e consequentemente, uma redução no consumo e/ou aquisição deste.

Porém, a indução não deve ser observada somente pela ótica negativa, devendo ser analisada de forma positiva, de modo que a atuação do particular a ser induzida pelo Estado, gere uma consequência positiva para o indivíduo e para a coletividade. A título de exemplo, quando o Estado reduz a tributação sobre a energia solar fotovoltaica, estimula os particulares a buscarem esse tipo de fonte energética em substituição às fontes não renováveis, reduzindo a emissão de gases poluentes na atmosfera e, consequentemente, preservando o meio ambiente e promovendo a utilização de energia limpa.

Sendo possível a intervenção estatal na atividade econômica, é de se admitir que cabe ao Estado, no estrito cumprimento de suas atribuições, utilizar-se desses meios ora citados para alcançar seus objetivos, dentre eles, a de construção de uma sociedade livre, justa, solidária e garantir o desenvolvimento nacional (Brasil, 1988).

Um dos objetivos estatais, definidos pela Constituição Federal é a atribuição do Estado para promover e incentivar a inovação. Este encargo foi criado pela Emenda Constitucional 85 de 2015, que alterou o artigo 218 da Constituição Federal (Brasil, 2015).

A importância da inovação muitas vezes é associada somente à estrutura de mercado privados, para a criação de novos produtos, serviços, e que consequentemente geram um retorno para a empresa. Contudo, há uma intrínseca relação entre inovação e Estado, na medida em que cabe a este atender demandas sociais e econômicas da sociedade.

As demandas e desafios enfrentados hoje pelo Estado, não são as mesmas do passado, e surgem em um contexto mundial de volatilidade, incerteza, complexidade e ambiguidade, que geram problemas cada vez mais complexos e estruturantes (*wicked problems*[1]), de forma que inovar é essencial para os governos se adequarem à realidade para serem capazes de solucionar as novas demandas da população.

[1] Tradução realizada pelo autor dessa dissertação

Sobre o tema os autores Pedro Cavalcante e Bruno Queiroz Cunha (2017, p. 24) possuem o seguinte entendimento:

> Nesse cenário, cada vez mais complexo pela globalização imparável, aliada ao combate à desigualdade e ao respeito à diversidade e ao multiculturalismo impõem-se à administração pública a necessidade de ser mais criativa e inovadora nas suas respostas, em termos de políticas públicas.

Somente por meio de novas abordagens e ferramentas é possível que o Estado, diante dessas novas adversidades enfrentadas pela sociedade, apresente uma resposta aos obstáculos dos governados. A solução da problemática de como criar novas ferramentas, abordagens, serviços, que sejam aptos a atender as novas demandas sociais, é respondida pela inovação, que oportuniza o surgimento dessas soluções.

A inovação, portanto, mostra-se essencial para a Administração Pública efetivamente atender aos interesses da coletividade e alcançar objetivos fundamentais estabelecidos pelo constituinte. A importância do tema foi reconhecida apenas com a Emenda Constitucional nº 85 (Brasil, 2015), que inseriu no texto constitucional o termo “inovação”, e pelo fato das normas constitucionais fruírem de superioridade hierárquica e uma natureza específica, a próxima subseção, destina-se ao estudo da inovação na Constituição Federal.

2.1 A INOVAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO NORMA CONSTITUCIONAL E SUA EFICÁCIA

Conforme tratado anteriormente, o termo “inovação” surge apenas com o advento da Emenda Constitucional nº 85 de 2015. Dentre as alterações propostas, atribuiu-se à competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios proporcionar os meios de acesso à tecnologia, à pesquisa e à inovação, e em especial, alterou de forma significativa o Capítulo IV da Constituição, conforme abaixo (Brasil, 2015):

> DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO
> Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

> § 1º A pesquisa científica básica e tecnológica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso da ciência, tecnologia e inovação.
> [...]
> § 6º O Estado, na execução das atividades previstas no caput, estimulará a articulação entre entes, tanto públicos quanto privados, nas diversas esferas de governo.
> [...]
> Art. 219. .....
> Parágrafo único. O Estado estimulará a formação e o fortalecimento da inovação nas empresas, bem como nos demais entes, públicos ou privados, a constituição e a manutenção de parques e polos tecnológicos e de demais ambientes promotores da inovação, a atuação dos inventores independentes e a criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia." (NR)
> [...] (Brasil, 2015).

Ao dispor sobre a inovação em uma norma constitucional, que por conta de sua superioridade hierárquica frente às outras normas do ordenamento jurídico, deve-se realizar uma análise mais detalhada sobre essa espécie de norma.

A Constituição por ser o ápice da pirâmide normativa de nosso ordenamento jurídico, suas normas servem como fundamento para as demais normas infraconstitucionais, de modo que essas últimas, buscarão sua validade nas normas constitucionais.

Tradicionalmente, a doutrina apresenta diversos conceitos de Constituição, dentre eles o de Constituição em sentido substancial ou material e em sentido formal, e desses conceitos, surge uma classificação das normas constitucionais.

A diferenciação entre os conceitos é bem explicada por Gilmar Ferreira Mendes (2023, p. 110-113):

> Fala-se em Constituição no sentido substancial quando o critério definidor se atém ao conteúdo das normas examinadas. A Constituição será, assim, o conjunto de normas que instituem e fixam as competências dos principais órgãos do Estado, estabelecendo como serão dirigidos e por quem, além de disciplinar as interações e controles recíprocos entre tais órgãos. Compõem a Constituição também, sob esse ponto de vista, as normas que limitam a ação dos órgãos estatais, em benefício da preservação da esfera de autodeterminação dos indivíduos e grupos que se encontram sob a regência desse Estatuto Político. Essas normas garantem às pessoas uma posição fundamental ante o poder público (direitos fundamentais).
> [...] A Constituição, em sentido formal, é o documento escrito e solene que positiva as normas jurídicas superiores da comunidade do Estado, elaboradas por um processo constituinte específico. São constitucionais, assim, as normas que aparecem no Texto Magno, que resultam das fontes do direito constitucional, independentemente do seu conteúdo.

Assim a Constituição em sentido material deve ser definida de acordo com o conteúdo que a norma abrange. Por outro lado, em sentido formal, depende exclusivamente do procedimento legislativo para a elaboração da norma, pouco importando o conteúdo dela.

Destaca-se que hoje a Constituição na sua acepção material, pode abranger também normas que vão além de definir direitos fundamentais, estrutura dos poderes públicos e do exercício de poder, mas também, traçam compromissos institucionais para o Estado, ou seja, objetivos e metas a serem buscados pelos poderes públicos (Mendes, 2023, p. 111).

Com alicerce na distinção entre os conceitos de constituição material e formal, a doutrina, no estudo das normas constitucionais, realizou uma classificação das normas em normas materialmente constitucionais, formalmente constitucionais e normas formalmente e materialmente constitucionais.

Normas materialmente constitucionais apresentam conteúdo típicos de uma Constituição, Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2022, p. 09), aduz que a matéria dessas:

> [...] se referem diretamente à forma do Estado (p. ex., as que o definem como Estado federal), à forma de governo (p. ex., democracia), ao modo de aquisição (p. ex., sistema eleitoral) e exercício do poder (p. ex., atribuições de seus órgãos), à estruturação dos órgãos de poder (p. ex., do Legislativo ou do Executivo), aos limites de sua ação (p. ex., os traçados pelos direitos fundamentais do homem).

Já as normas formalmente constitucionais são normas que não necessariamente possuem um conteúdo exclusivo de uma matéria constitucional, mas que passaram por um processo legislativo estabelecido dentro da própria Constituição que é mais solene e rígido que as demais normas de produção ordinária (Fernandes, 2017, p. 33).

Há no ordenamento jurídico, normas que concomitantemente possuem um conteúdo materialmente constitucional e seu procedimento de elaboração também foi mais rígido, configurando-se como uma norma materialmente e formalmente constitucional, a sua matéria é típica de um tema constitucional e seu trâmite de produção foi mais rígido que as demais normas (Mendes, 2023, p. 116).

No caso do artigo 218 da Constituição Federal (Brasil, 1988), verifica-se a sua natureza concomitantemente materialmente e formal. Do ponto de vista formal, o seu

ingresso na Constituição Federal ocorreu por meio do processo legislativo mais elaborado, rígido e solene advindo do Poder Constituinte Derivado. Na seara material, o seu conteúdo estabelece um fim a ser alcançado pelo Estado, disciplinando uma obrigação estatal frente aos particulares.

Atualmente, por conta da doutrina neoconstitucionalista, as normas constitucionais possuem o status de norma jurídica, isto é, possuem o atributo da imperatividade (Barroso, 2020, p. 214).

Essa imperatividade decorre da chamada força normativa da Constituição, título do trabalho elaborado por Konrad Hesse. Segundo o autor, a norma constitucional busca uma concretização da realidade por ela regulada, ou seja, deve-se buscar a concretização e aplicação das normas constitucionais, é o chamado vontade de Constituição (Hesse, 1991, p. 14).

Nas palavras de Konrad Hesse (1991, p. 15): “A Constituição não configura, apenas expressão de um ser, mas também de um dever ser. [...] Graças à pretensão de eficácia, a Constituição procura imprimir ordem e conformação à realidade política e social”.

Ao se admitir a pretensão de eficácia, a busca pela concretização e aplicação das normas constitucionais, fica claro que o legislador ao alterar o artigo 218 da Constituição, visou a materialização do conteúdo previsto no bojo do texto legal da norma, qual seja, a promoção e o incentivo da inovação pelo Estado (Brasil, 2015).

Apesar da previsão legal determinar uma obrigação a ser executada pelo Estado, este muitas vezes falha em realiza-lo, seja por discricionariedade do Poder Executivo ou por motivos alheios a sua vontade, como incapacidade financeira.

A omissão do Poder Público em executar a norma não implica em deduzir que esta, não possui eficácia, contudo, a doutrina, em especial José Afonso da Silva (2012, p. 141), defende que as normas constitucionais podem ter diversos níveis de eficácia.

Antes de adentrar na classificação realizada pelo autor supracitado, é preciso diferenciar eficácia da norma com vigência e validade.

A vigência de uma norma determina a sua imperatividade, enquanto vigente, sua aplicação é obrigatória até o momento em que a norma for revogada e perder a exigibilidade do comportamento. De forma similar, a validade está relacionada a conformidade do processo de formação da norma, ou seja, atendido todos os requisitos do ordenamento para a produção da norma, ela será válida (Ferraz Junior, 2018, p. 207-208).

A eficácia da norma, pode ser estudada por dois prismas distintos, o da eficácia social e o da eficácia jurídica, conforme explica Michel Temer (2008, p. 25):

> Eficácia social se verifica na hipótese de a norma vigente, isso é, com potencialidade para regular determinadas relações, ser efetivamente aplicada a casos concretos. Eficácia jurídica, por sua vez, significa que a norma está apta a produzir efeitos na ocorrência de relações concretos; mas já produzir efeitos jurídicos na medida em que a sua simples edição resulta na revogação de todas as normas anteriores que com ela conflitam.

Em outros termos, a eficácia jurídica de uma norma confere a esta a possibilidade de sua aplicação, porém, a aplicação em si da norma, está relacionada a eficácia social, que nada mais é que a aplicabilidade da norma, em menor ou maior grau no plano concreto (Silva, 2012, p. 141).

Partindo da premissa de que toda norma constitucional possui eficácia, o que pode variar é a sua aplicabilidade, ou seja, o grau dos seus efeitos jurídicos. Logo, é possível que os efeitos jurídicos das normas sejam diversos, alguns em maior ou menor medida (Silva, 2012, p. 141).

Factível a existência de vários níveis de eficácia, o autor José Afonso da Silva propôs a classificação das normas constitucionais em normas constitucionais de eficácia plena, de eficácia contida e de eficácia limitada ou reduzida da seguinte maneira:

> [...] as normas de eficácia plena são aquelas que estabelecem conduta jurídica positiva ou negativa com comando certo e definido, incrustando-se, predominantemente, entre as regras organizativas e limitativas dos poderes estatais, e podem conceituar-se como sendo aquelas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constitutinte, direta e normativamente, quis regular.
> [...] *Normas de eficácia contida,* portanto, *são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados.*
> [...]
> As normas de eficácia limitada são de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a eficácia, conquanto tenham uma incidência reduzida e surtam outros efeitos não essenciais, ou melhor, não dirigidos aos valores-fins da norma [...] (Silva, 2012, p. 147, 151, 154).

Dentro das normas constitucionais de eficácia limitada há uma subdivisão em normas constitucionais de eficácia limitada de princípio institutivo e de princípio programático (Silva, 2012, p. 154).

As normas constitucionais de princípios institutivo não possuem aplicabilidade imediata, dependem de legislação para alcançar sua plenitude, nas palavras de José Afonso da Silva (2012, p. 155): “[...] aquelas através das quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei”.

Já as normas constitucionais de eficácia limitada de princípio programático são:

> [...] normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado (Silva 2012, p. 156-157).

Como exemplo típico de norma constitucional de eficácia limitada de princípio programático estão os artigos 218 e 219 da Constituição Federal (Brasil, 1988), que tratam da inovação conforme já citado.

As normas constitucionais de princípio programático são relevantes pois traçam finalidades e programas a serem cumpridos pelo Poder Público e pela sociedade, não podendo ser consideradas como uma mera descrição da intenção ou um conselho a ser seguido pelos Poderes.

Sendo os artigos 218 e 219 da Constituição Federal (Brasil, 1988), considerados normas constitucionais de eficácia limitada de princípio programático, a consequência lógica que se chega é que o Estado efetivamente deve buscar a concretização dessas normas permitindo um alto grau de aplicabilidade dela, para que no mundo concreto, de fato seja incentivado o desenvolvimento científico, a tecnologia e a inovação (Brasil, 2015).

Recorda-se que o constituinte prevê apenas o objetivo a ser ambicionado, a forma com que será realizado depende da atuação dos Poderes Públicos, havendo discricionariedade quanto ao método adotado para atingir as finalidades.

Dentre as inúmeras formas de se promover o incentivo à inovação, uma delas foi abordada no segundo capítulo dessa dissertação, que é por meio da intervenção do Estado no domínio econômico, seja por participação, direção ou indução. Além disso, existem instrumentos tributários capazes de fomentar a inovação, por meio da

utilização de tributos com finalidade fiscal, extrafiscal ou parafiscal que será objeto do próximo subcapítulo.

2.2 FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E PARAFISCALIDADE

A tributação exerce diversas funções dentro de um Estado, tendo a doutrina subdividido as atribuições do tributo conforme a sua principal finalidade, em tributo com função fiscal, parafiscal e extrafiscal.

A análise das finalidades do tributo são essenciais para entender como o Estado pode usar a tributação a fim de alcançar seus interesses e viabilizar o estudo de cada uma delas.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 89):

> Tributo com função fiscal é aquele cuja finalidade principal é a de obter recursos para o orçamento da entidade estatal correspondente. É o caso, por exemplo, do IPTU cobrado pelos Municípios.
> [...]
> parafiscal quando ele se presta para obter recursos para orçamentos de entidades que atuam como "prolongamentos" da entidade estatal, mas que não se confundem com ela. Podem ser citadas as contribuições pagas aos Conselhos de Regulamentação Profissional (Conselho de Medicina, de Engenharia, de Farmácia etc.), relativamente às quais o sujeito ativo da obrigação tributária é pessoa diversa daquela entidade dotada de competência tributária para, por meio de lei, instituir o tributo.
> [...]
> Por sua vez, fala-se de função *extrafiscal* quando o tributo é utilizado para um fim, ou um propósito, *diferente* da obtenção de receitas. A entidade não institui e cobra o tributo para financiar seu orçamento, ou o orçamento de "prolongamentos" seus, mas sim para atingir outras finalidades, dirigindo comportamentos, estimulando ou desestimulando condutas etc. Todo tributo tem esse efeito na economia, de estimular ou desestimular condutas, ainda que isso não seja conhecido ou desejado por quem o idealiza.

As funções exercidas pelos tributos não são excludentes, ou seja, é possível que o tributo seja empregado com vista a uma utilidade tipicamente fiscal e também manifeste uma consequência extrafiscal. Dessa forma, é inegável que todo tributo irá apresentar em alguma medida efeitos fiscais e extrafiscais, pairando a dúvida sobre a principal função ora exercida, conforme delineado por Marcus Abraham (2022, p. 62):

> [...] não existe tributo neutro, sendo certo que todos eles contemplam uma função primária e outra secundária, cumulativamente. Assim, existem os tributos concebidos essencialmente para arrecadar (mas que, indiretamente, causarão um efeito extrafiscal) e existem os

> tributos destinados a regular (mas que, da mesma forma, causarão um efeito arrecadatório).

O caráter fiscal de tributação é indispensável para que o Estado persiga as suas finalidades essenciais, de acordo com Paulsen (2024, p. 5): “A tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário”.

Não há como promover a inovação se o Estado não arrecada, pois sem recursos disponíveis torna-se impossível a realização de despesas nessa área. O dispêndio de numerário com inovação não pode ser visto como um fim em si mesmo, mas como um meio para promover um ambiente econômico e apto a gerar novos produtos, serviços, circular riquezas na sociedade que surgem justamente da inovação.

Pelos ditames da CRFB (Brasil, 1988), a obrigação do Estado é fomentar o desenvolvimento científico, pesquisa, a tecnologia e a inovação. Para investir nessas áreas é necessário que o Estado possua disponibilidade financeira.

A obtenção de recursos é instrumentalizada por meio da utilização de tributos com a finalidade fiscal, cuja intenção é justamente permitir que o Estado arrecade valores e posteriormente direcione investimentos nas áreas de sua competência. Em síntese, a utilização do tributo com finalidade fiscal auxiliará o Ente da Federação a auferir as receitas necessárias para realizar suas despesas conforme o seu propósito.

A parafiscalidade do tributo consiste na delegação da capacidade tributária ativa, consistente na arrecadação e fiscalização de tributos por sujeitos ativos diversos dos entes federados titulares da competência tributária. Essa delegação da incumbência de arrecadar e fiscalizar pode ser realizada para pessoas jurídicas que possuem funções de interesse da coletividade, e atuam em paralelo com o Estado.

A delegação das responsabilidades pode ocorrer para outros entes federativos, como no caso do imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), tributo cuja competência é da União, que pode delegar a cobrança e fiscalização para os Municípios que optarem, conforme previsto no artigo 153, §4º, III, da CFRB/88. Havendo a delegação, pertencerá ao município delegado a totalidade do produto da arrecadação do ITR.

Pessoas jurídicas de direito privado, que não sejam integrantes da Administração Pública, mas que desempenham atividades de notável interesse

público, também podem ser delegatárias da capacidade tributária, por exemplo os serviços sociais autônomos, como o SESI, SENAI e SEBRAE que recebem o produto da arrecadação das contribuições sociais previsto no artigo 240 da CFRB/88 (Brasil, 1988) e investem tais recursos em áreas de interesse coletivo como a capacitação profissional de trabalhadores e amparo às categorias profissionais em inequívoca atuação parafiscal (Coêlho, 2020, p. 165).

Sob outro prisma, é possível vislumbrar a utilização do tributo com a finalidade extrafiscal, para atingir objetivos estatais e incentivar ou desestimular condutas. Também são exemplos da atuação extrafiscal:

> a) redistribuir riquezas; b) proteger a indústria ou o mercado interno; c) desencorajar o consumo de supérfluos e produtos nocivos à saúde (álcool ou cigarros); d) facilitar o desenvolvimento regional; e) estimular a utilização da propriedade no âmbito de sua função social; f) combater a inflação (Abraham, 2022, p. 61).

A extrafiscalidade, portanto, pode exercer uma importante atribuição na promoção da inovação no Brasil, influenciando particulares a adotarem uma postura ativa em busca de novas tecnologias. O legislador ao reduzir alíquotas, base de cálculo, ou permitir a dedução de tributos que incidam diretamente na atividade inovadora, estará utilizando-se da função extrafiscal do tributo como meio a atingir seu objetivo de promover a inovação.

No Brasil, há várias normas que apresentam o efeito da extrafiscalidade no âmbito da inovação. Segundo Caroline Viriato Memoria (2020, p. 31):

> Uma das primeiras iniciativas foi a da Lei de Informática, Lei nº 8.248/1991 (BRASIL, 1991), que dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática. Por meio dessa legislação são concedidos incentivos fiscais para empresas do setor de tecnologia da informação.

A Lei de Informática foi uma das primeiras leis com o caráter extrafiscal, buscando estimular a competitividade e a capacitação técnica de empresas brasileiras produtoras de bens de informática, automação e telecomunicações, por meio da redução de tributos como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Posteriormente, a Lei nº 8.661 (Brasil, 1993), que até o ano de 2005, foi a principal norma concessiva de incentivos para a capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária, criou diversos incentivos fiscais como isenção do imposto sobre

produto industrializado (IPI) sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico, para empresas que executassem os Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programas de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA), conforme as condições fixadas em regulamento.

Já nos anos 2000, foi publicada a Lei nº 10.168 (Brasil, 2000), que instituiu a contribuição de intervenção de domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. Esta contribuição é destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e incentivar o desenvolvimento e utilização de tecnologias nacionais.

Posteriormente, em 2004, entrou em vigor a Lei nº 10.973 (Brasil, 2004), que estabeleceu medidas de incentivos à inovação e ao desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional do país, permitindo a disponibilização de prédios públicos compartilhados para ingressar no ambiente inovador e incentivos fiscais e tributários a serem definidos por meio de legislação específica.

Em 2005, foi promulgada a Lei nº 11.196 (Brasil, 2005), conhecida como Lei do Bem, que criou diversos mecanismos tributários de incentivo à inovação nos seus artigos 17 a 26, tornando-se o principal alicerce legislativo de fomento à inovação no país. O referido diploma normativo é o protagonista da presente dissertação e será melhor trabalhado no capítulo 3.

Recentemente, em 2021, ocorreu a promulgação da Lei Complementar nº 182 (Brasil, 2021), o chamado Marco Legal das *Startups*, que teve como objetivo promover um ambiente mais favorável ao empreendedorismo inovador, mas promoveu tímidas alterações no aspecto tributário dessas corporações, pois não se criou um regime diferenciado de tributação para essas empresas, que por sua natureza disruptiva diferem-se de todas as outras, porque consiste em utilizar ou desenvolver novas tecnologias que oferecem soluções mais eficientes, acessíveis ou convenientes do que as oferecidas pelas empresas tradicionais.

Nas legislações apresentadas são nítidos os exemplos da função extrafiscal do tributo adotada pelo Estado, ora estimulando, por meio da redução da carga tributária,

e ora desencorajando condutas dos particulares, cobrando tributos sobre determinados fatos geradores.

No cerne da utilização da extrafiscalidade há um grande problema que é a imprevisibilidade dos efeitos que o tributo irá causar. *A priori*, é possível que o legislador vislumbre as consequências da norma, contudo, na prática, os resultados podem não corresponder às suas expectativas.

Outras formas da extrafiscalidade se manifestar no ordenamento jurídico, é por meio das imunidades, isenções, anistia, alíquota zero, tributos cuja própria natureza seja extrafiscal e técnicas de tributação como a progressividade.

Em capítulo específico da presente dissertação serão analisados se esses e outros instrumentos de extrafiscalidade se tratam de incentivos ou benefícios fiscais, que apesar da ordinária utilização dos termos como sinônimos, possuem características e naturezas diferentes, para verificar se a Lei do Bem se trata de um incentivo ou benefício fiscal. Nos parágrafos a seguir aborda-se os instrumentos da extrafiscalidade.

As contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) é uma espécie tributária prevista no artigo 149, *caput* da CRFB (Brasil, 1988), que como o próprio nome sugere possui função intervencionista e possui caráter contraprestacional, de forma que cabe a União utilizar os recursos da contribuição no mesmo setor empresarial que incide a exação (Coêlho, 2020).

O indubitável caráter extrafiscal da CIDE pode ser verificado na sua própria hipótese de criação, quando necessária a intervenção estatal em algum setor econômico para corrigir algum desequilíbrio, e na arrecadação de recursos para subsidiar investimentos nos setores econômicos abrangidos pela exação.

As CIDEs podem atuar de diferentes maneiras segundo Abraham, (2022, p. 445): “a) CIDE-destinação, cuja atuação ocorre por meio da aplicação financeira na respectiva área desejada; b) CIDE-incidência, que intervém através da própria tributação”.

As CIDEs têm sido utilizadas para a criação de fundos de financiamentos dos setores em que incidem, inclusive, a já citada Lei nº 10.168 (Brasil, 2000), é conhecida como CIDE-Tecnologia, cuja alíquota de contribuição é de 10% e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, e seu objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de

pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo (Brasil, 2000).

A Imunidade tributária é outra forma de manifestação da extrafiscalidade, consistindo em uma regra negativa de competência tributária, que proíbe a tributação de determinados sujeitos, objetos e operações, prevista constitucionalmente (Paulsen, 2024, p. 105). Seu caráter indutor de condutas pode ser observado nas normas que cuidam da atividade exportadora, conforme os artigos 149, § 2º, inciso I; 155, § 2º, X, alínea "*a*"; e no chamado imposto seletivo (IS), o novo imposto criado com a Emenda Constitucional nº 132 (Brasil, 2023), no art. 153, § 6º, inciso I (Brasil, 1988).

Todos as situações de imunidade tributária estão previstas exclusivamente na CRFB, por se tratar de uma norma limitativa de competência do legislador. Não há que se falar de imunidade em uma norma que não seja prevista na Constituição, inclusive, essa é a principal característica diferenciadora da imunidade para isenção, pois a isenção decorre de lei.

Ao limitar o poder de tributar do legislador, as imunidades tem por intuito incentivar as condutas dos particulares como no caso da imunidade dos livros e dos templos, protegendo e estimulando a liberdade de pensamento e de crença, respectivamente, por isso a sua relevância no ordenamento jurídico.

A isenção também se apresenta como instrumento de extrafiscalidade. A isenção figura como uma hipótese de exclusão do crédito tributário, prevista no artigo 175, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), que sempre irá decorrer de lei específica (Brasil, 1966). Parte da doutrina entende a isenção como a dispensa legal do pagamento de determinado tributo (Paulsen, 2024, p. 323), enquanto outra corrente defende a isenção como causa impeditiva da obrigação tributária (Coêlho, 2020, p. 199).

Fato é que a isenção por conta de seu efeito econômico de dispensar o pagamento do tributo pelo contribuinte, é amplamente utilizado pelo Poder Executivo de todos os entes da federação, para o estímulo de condutas economicamente positivas.

As isenções podem ser classificadas em simples ou onerosas, de acordo com a existência de requisitos e condições para a fruição do sujeito passivo (Paulsen, 2024, p. 325). A isenção simples não requer o cumprimento de nenhuma condição ou requisito para ser fruída, podendo inclusive ser revogada a qualquer momento. Já a

isenção onerosa, precede uma condição a ser realizada pelo particular, que após o atendimento desse requisito, fará gozo do benefício (Paulsen, 2024, p. 325).

A fim de conferir segurança jurídica as isenções onerosas, impedindo que após o cumprimento dos pressupostos da isenção, o Estado revogue a benesse, o a artigo 178 do CTN (Brasil, 1966), estabelece que as isenções onerosas não podem ser revogadas ou modificadas por Lei. Nesse mesmo sentido é o que dispõe o verbete Sumular 544 do STF: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas” (Brasil, 1969).

A isenção onerosa é um dos instrumentos mais eficientes para a extrafiscalidade, pois permite ao Estado estabelecer condições que o particular deve atender para obter a prerrogativa da dispensa legal do pagamento de tributos.

É evidente que os encargos exigidos pelo ente estatal ao contribuinte são obrigações que, em última análise, beneficiam o próprio Estado, promovendo e alcançando seus interesses econômicos e sociais, mesmo que de forma indireta.

Por outro lado, o particular também se aproveita da isenção onerosa, pois terá a dispensa legal do pagamento do tributo, desde que atenda aos requisitos definidos pelo ente na lei isentiva.

A título de exemplo, o Município de Matias Barbosa (MG), publicou a Lei nº 449 (Matias Barbosa, 1997) concedendo isenção do IPTU e ISS pelo prazo de 30 anos às empresas que se instalarem em uma específica área de seu município e que realizassem obras nessa área como terraplanagem, drenagem, asfaltamento e empregassem a população local.

Nesse caso há benefícios recíprocos: o município se beneficia de obras em infraestrutura além de empregar habitantes da cidade, por outro lado, as empresas são dispensadas do pagamento dos tributos cobrados pelo ente municipal, aumentando a sua margem de lucro.

Os institutos da alíquota zero e da não incidência, apesar de serem instrumentos extrafiscais, visto que permitem que uma alocação mais vantajosa do capital do particular em determinado objetivo perseguido pelo Estado, não se confundem com a isenção que é considerado a dispensa legal do pagamento do tributo. De acordo com Leandro Paulsen (2024, p. 323-324):

> A **alíquota zero** corresponde ao estabelecimento de alíquota nula, resultando em tributo sem nenhuma expressão econômica. Zero ponto percentual sobre qualquer base resultará sempre em zero. Desse

> modo, embora instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, o valor apurado será zero, e nada será devido.
> A **não incidência** está no plano da aplicação da norma tributária impositiva. Só pode ser identificada pela interpretação, *a contrario sensu*, da abrangência ditada pela própria norma tributária impositiva. Revela-se na pura e simples ausência de incidência. Fala-se de não incidência relativamente a todas as situações não previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras de obrigação tributária.

A consequência prática do ponto de vista econômico da aplicação da alíquota zero e da isenção são os mesmos. No caso da alíquota zero, qualquer que seja a base de cálculo, se uma vez multiplicada pela alíquota zero, seu resultado será zero, e consequentemente, não haverá valor a ser recolhido por meio de tributo. Na isenção, como há a dispensa legal do valor do crédito tributário, o resultado econômico do contribuinte também será zero.

Por conta desse resultado econômico equivalente, o STJ no Recurso Especial (REsp) nº 1.725.452 - RS, entendeu ser irrevogável o benefício fiscal da alíquota zero prevista na Lei do Bem (Brasil, 2021), quando concedido por prazo certo, e de forma onerosa e condicionada, sob o argumento que nesses casos o instituto da alíquota zero se assemelharia à isenção e sua revogação ofenderia o artigo 178 do CTN.

No seu voto apresentado no julgamento do REsp, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho aduz inclusive que qualquer desoneração tributária concedida por prazo determinado e sob condição onerosa, jamais poderia ser revogada antes do tempo aprazado, sob pena de infringir o princípio da segurança jurídica, neste sentido parte do voto do Ministro:

> [...]
> 19. Deve-se entender que a redução de qualquer alíquota a zero significa o mesmo que conceder uma isenção tributária para certas operações que dantes sofriam tributação e agora não mais a sofrem. Na verdade das coisas, a denominada alíquota zero significa, na relação financeira de qualquer tributo, uma autêntica inexistência real ou concreta de tributação. E assim é porque o zero nada expressa, nada quantifica e não veicula a ideia de número algum, nem inteiro e nem de fracionário.
> [...]
> 21. Como a alíquota zero significa, do ponto de vista das finanças do contribuinte, ausência perfeita e efetiva de tributo, será uma voraz impropriedade dizer que a sua implantação possa importar em resultado diferente da isenção, neste caso, uma isenção onerosa, porque vinculada a sua fruição a certas contrapartidas do contribuinte que pretende o benefício. Não cabe, aqui, afastar a solução da lide desse entendimento, para não se cair numa fonte inesgotável de empecilhos à vocação do Direito Tributário para prover proteções jurídicas eficazes aos contribuintes.

> 22. Ainda sobre a equiparação dos institutos da alíquota zero e da isenção tributária, vale citar elucidativo julgado proferido pela Excelsa Corte, pela sistemática da repercussão geral, reconhecendo que, embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas distintas, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo, sendo impositiva a observância do princípio da legalidade.
> [...]
> 29. Chega-se à conclusão de que a desoneração das alíquotas do PIS e COFINS, concedida por prazo certo e sob condição onerosa, jamais poderia ser revogada antes do tempo aprazado, sob pena de infringir o princípio da segurança jurídica, textualmente positivado na regra do art. 178 do CTN, que protege o contribuinte contra arbítrios praticados pelo Ente Fazendário, independentemente da modalidade ou técnica de desoneração empregada (Brasil, 2021, p. 17-21).

Outra forma de manifestação da extrafiscalidade é a progressividade da carga tributária. Por meio de aplicações de alíquotas progressivas, empenha-se em inibir ou incentivar determinadas condutas para alcançar um objetivo estatal. O grande exemplo é a progressividade do IPTU no tempo, onde o município poderá majorar as alíquotas do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) pelo prazo de cinco anos consecutivos caso o proprietário do solo urbano não realize edificação ou não promova o seu adequado aproveitamento (Brasil, 2001).

Em relação a extrafiscalidade do IPTU, Elizabete Rosa de Mello (2013, p. 139) afirma que: “A progressividade do IPTU no tempo é um dos instrumentos necessários a viabilizar a política de desenvolvimento urbano de uma cidade e a função social da propriedade, e por ter essa característica é considerada extrafiscal”.

Todos os instrumentos extrafiscais mencionados possibilitam que o Estado, ao implementar suas políticas públicas, encoraje a inovação em nosso país. Essas abordagens não são recentes e são empregadas em diferentes áreas da economia. No entanto, é viável afirmar que essas abordagens são realmente eficazes para impulsionar a inovação? E é possível argumentar que esses métodos são eficazes? Quais são os perigos associados à utilização da extrafiscalidade no tributo? Buscar-se-á através do estudo das normas tributárias indutoras responder a estas indagações no próximo subcapítulo.

2.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

A norma tributária pode exercer diversas funções no ordenamento jurídico, dentre elas a arrecadatória, a distributiva de carga tributária, a simplificadora e

indutora. A finalidade de cada espécie da norma tributária pode estar presente de forma concomitante, ou seja, simultaneamente uma norma pode possuir um propósito indutor e arrecadatório ou simplificadora e indutora (Schoueri, 2004, p. 40).

Como identificar quais normas têm esse encargo indutor é um desafio a ser enfrentado nessa dissertação. *A priori* é preciso reconhecer que há uma gama de possíveis critérios a serem estabelecidos para a definição de uma norma tributária indutora, que segundo Schoueri (2004, p. 40), muitas vezes são insuficientes, motivo pelo qual deve-se estudar o efeito indutor da norma de forma individualizada.

A norma tributária indutora pode ser identificada quando "[...] o legislador vincula a determinado comportamento um consequente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária" (Schoueri, 2004, p. 40). Com esse entendimento do autor, a norma tributária indutora se assemelha ao caráter extrafiscal do tributo, que visa uma finalidade diversa da meramente arrecadatória.

Em sentido semelhante, Marta Toribio Leão (2014, p. 34), entende que as normas tributárias indutoras:

> [...] são aquelas cuja função precípua seja a utilização do tributo como mecanismo de intervenção sobre o domínio econômico, cabendo-lhes servir de instrumento para a concretização da ordem social e econômica preconizada pela Constituição de 1988.

Utilizando o conceito acima, que é mais restrito, implica que para ser considerada indutora, a norma tributária impreterivelmente deve ser utilizada como mecanismo de intervenção sobre o domínio econômico, e não usada como um instrumento para direcionar uma conduta específica do particular em benefício do interesse estatal.

A indução da norma tributária indutora pode ocorrer por agravamento ou incentivos. Quando se fala em agravamento, a norma tributária indutora torna do ponto de vista tributário, determinada conduta mais onerosa ao contribuinte, de modo que este fique tendencioso a adotar um comportamento menos custoso para si (Schoueri, 2004, p. 40).

Sobre o comportamento gravoso da norma tributária indutora Schoueri (2004, p. 206), exemplifica da seguinte forma: "[...] a tributação acentuada de bens cujo consumo, se não proibido, é desincentivado, como a nicotina ou o álcool. Uma norma tributária indutora deveria ser tal que motivasse o consumidor a modificar seu hábito".

A mais recente reforma tributária, materializada pela Emenda Constitucional nº 132 (Brasil, 2023), prevê a criação do IS que concretiza o exemplo acima citado por Schoueri, permitindo uma tributação mais acentuada sobre bens cujo consumo se deseja desincentivar.

No projeto originário, previa-se a criação de tal imposto com finalidade extrafiscal, destinado a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. A justificativa apresentada pelo autor da proposta foi de que tal imposto teria como: “objetivo onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas” (Brasil, 2019).

Apesar do texto final da reforma tributária não prever a exatidão das expressões utilizadas na proposta originária, manteve-se a criação do IS que incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, ou seja, permite uma tributação mais gravosa sobre os bens e serviços que o legislador entenda como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. De acordo com a Lei Complementar 214 (Brasil, 2025), são considerados como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente operações envolvendo produtos fumígenos, bebidas alcoólicas e bebidas açucaradas, veículos, embarcações e aeronaves, bens minerais e concursos de prognósticos e *fantasy sport*.

Os incentivos utilizados nas normas tributárias indutoras partem do pressuposto de que os contribuintes buscam economizar tributos, e sabendo da intenção do contribuinte, conduzem-no de forma indireta a adotarem um determinado comportamento que lhe é menos gravoso do ponto de vista fiscal e cuja consequência seja desejada pelo Estado.

As isenções onerosas, já tratadas no subcapítulo anterior, são um exemplo claríssimo de norma tributária indutora. Todo contribuinte deseja ter uma redução da carga tributária, de outro lado, o Estado deseja incentivar certas condutas. Basta o particular satisfazer as condições pré-determinadas pelo ente federativo e poderá usufruir da dispensa legal do pagamento do tributo, gerando um benefício mútuo para ambas as partes.

A tênue linha que se forma é como ser assertivo na indução desses comportamentos, seja de forma gravosa ou na forma de incentivo. No momento da indução deve-se levar em consideração que o contribuinte, via de regra, age de maneira racional na sua tomada de decisão, ou seja, ele analisa as alternativas

colocadas à sua disposição, e ao final, é esperado que realize a escolha economicamente mais rentável para si.

Ao criar uma indução, é possível que uma conduta distinta daquela inicialmente incentivada, e que não era o foco da medida indutora, acabe se mostrando economicamente mais vantajosa para o contribuinte. Assim, ao tentar criar uma indução, seja ela gravosa ou não, pode-se despropositadamente criar um desvio de comportamento, levando o sujeito passivo a adotar uma terceira postura não prevista.

Esse desvio do comportamento consiste em um efeito não desejado pelo Estado, mas que o contribuinte adotou após o exame das opções colocadas à sua disposição em decorrência da norma indutora. Um exemplo é a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), que em um primeiro momento soa atraente do ponto de vista de social e justiça tributária, mas estudos (Messias, 2021) comprovam que o referido imposto tende a gerar pouca eficiência em relação à criação de receitas tributárias, além de revelar um aumento na saída de capital nacional e subdeclaração de bens e direitos.

Não bastasse a dificuldade ora apresentada, as normas tributárias indutoras são, antes de tudo, normas tributárias e, portanto, estão sujeitas à limitação constitucional do poder de tributar, em especial os princípios constitucionais tributários. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 220) os princípios são direitos fundamentais dos contribuintes, garantindo a aplicação de um sistema tributário justo e equilibrado, estabelecendo limites à tributação estatal, e por serem previstos no âmbito constitucional, são considerados como parâmetro para o controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

A Lei do Bem tem nítida característica de norma tributária indutora, pois por meio de incentivos tributários estimula empresas a investirem em ciência, tecnologia e inovação, e de outro lado, gera uma consequência positiva para o Estado que é o fortalecimento do mercado interno com essas novas tecnologias.

É questionável se a consequência desejada pela Lei do Bem tem sido efetiva, tanto do ponto de vista do contribuinte quanto do Estado. Dados do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI) apontam que em 2022, apenas 3493 empresas fizeram o uso da Lei do Bem (Brasil, 2024) e no mesmo ano, o país ocupou apenas o 54º lugar no ranking internacional de inovação atrás de países como Chipre, Malásia, Chile, Vietnã e Irã (WIPO, 2022), porém, tal análise será realizada de forma mais detalhada no capítulo 4.

Em que pese o número de empresas fazendo o uso da Lei do Bem, verifica-se que os incentivos conferidos não são apenas isenções ou reduções de alíquota, como também subvenções econômicas, tais espécies de norma tributária indutora podem ser consideradas benefício ou incentivo tributário, e sua consequência jurídica impacta diretamente no orçamento estatal, essa diferenciação será abordada no próximo capítulo.

2.4 INCENTIVOS E BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS

No Brasil por conta de uma participação ativa do governo no orçamento, é costumeira a utilização de expressões como “benefícios tributários”, “benefícios ficais”, “incentivos tributários” e “incentivos fiscais”. Porém, a aplicação reiterada dessas expressões por parte da mídia e até mesmo de parte da doutrina levaram a utilização dos referidos termos como sinônimos, o que é equivocado conforme será tratado neste subcapítulo, afinal, cada instituto possui sua própria característica e implicação jurídica para sua concessão.

Para a compreensão de cada uma das expressões é necessário uma breve apresentação sobre conceitos centrais do orçamento público, que são as receitas e as despesas públicas. Segundo Tathiane Piscitelli (2023, p. 103): “Receita pública é a entrada de dinheiro nos cofres públicos de forma definitiva”, ou seja, apenas valores que agreguem de forma definitiva, e não transitória, o patrimônio estatal podem ser consideradas receitas.

Não fazem parte do conceito de receitas públicas os chamados ingressos públicos, como depósitos judiciais, cauções e fianças pagos ao Estado, que são entradas temporárias de recursos nos cofres do governo, mas pelo seu caráter transitório, não entram de forma definitiva, pois no futuro hão de ser restituídos (Piscitelli, 2023, p. 103).

Por outro lado, despesa pública: “[...] é o conjunto de gastos realizados pelo Estado no seu funcionamento. Em outros termos, é a aplicação de recursos financeiros em bens e serviços destinados a satisfazer as necessidades coletivas” (Abraham, 2023, p. 211). Logo, gastos em infraestrutura, educação, saúde, segurança, previdência social, fomento a empresas, são típicos exemplos de despesa pública.

Os conceitos de receita e despesas públicas, apesar de umbilicalmente interligados, são dicotômicos, enquanto o primeiro refere-se a uma entrada de recursos financeiros, o outro está associado a uma saída destes recursos do orçamento público.

É possível que o Estado na sua função indutora, estudada no subcapítulo anterior, para induzir uma conduta do particular renuncie a parte de sua receita, ou seja, deixe de arrecadar valores, incentivando indiretamente o contribuinte a realizar uma contraprestação estatal.

A renúncia de receita estatal, prevista no artigo 17, §1º da Lei Complementar nº 101 (Brasil, 2000), não pode ser confundida com uma despesa pública, apesar de produzir um efeito econômico semelhante ao da despesa por abster-se de arrecadar algo. Contudo, não há uma saída efetiva de valores dos cofres públicos, conforme expõe Tathiane Piscitelli (2023, p. 117):

> Trata-se de redução de receita de origem tributária a ser arrecadada, com evidente impacto no orçamento. Apesar de não se tratar de despesa em sentido estrito, já que não há dispêndio de dinheiro público, tais situações são classificadas como “gastos tributários” que se justificam diante da necessidade da promoção de dada política econômica ou tributária.

Essa diferenciação entre renúncia de receita e despesa pública é indispensável para compreender a diferença entre desonerações tributárias, gênero do qual incentivos e benefícios tributários são espécies, e benefícios ou incentivos financeiros. Segundo o autor Gilson Pacheco Bomfim (2015, p. 61): “[...] enquanto as desonerações tributárias envolvem o não ingresso de receitas (por exemplo, com uma isenção), os benefícios ou incentivos financeiros envolvem a criação de uma despesa direta (por exemplo, com uma subvenção)”.

Sobre a desoneração tributária, esta é um elemento essencial para identificar os incentivos e benefícios tributários. Segundo o autor Gilson Pacheco Bomfim (2015, p. 61):

> [...] os benefícios e incentivos tributários são espécies de desoneração tributária. Como tal, envolvem a não aplicação de uma regra geral de tributação por parte do Estado, ou seja, as hipóteses de benefícios e incentivos tributários sempre envolvem uma situação em que a regra geral de tributação deixa de ser aplicada. Em segundo lugar, a não aplicação da regra geral de tributação, decorrente da concessão de um benefício ou incentivo tributário, deve ocasionar o não ingresso de receitas nos cofres públicos.

Conclui-se que incentivos e benefícios tributários são espécies de desoneração tributária. Porém, os aspectos distintivos de cada um dos institutos é a finalidade de estimular ou não condutas e o momento temporal das situações alvo das desonerações tributárias. Os incentivos tributários, como a própria nomenclatura sugere, possuem a intenção de encorajar determinada conduta do contribuinte, segundo Bomfim (2015, p. 63-64):

> [...] é possível identificar os incentivos tributários como espécie de normas tributárias indutoras, que cunhadas sob o influxo da doutrina da extrafiscalidade, estabelecem um tratamento tributário diferenciado entre os contribuintes, instituindo desonerações tributárias.
> [...]
> Um exemplo de incentivo tributário é a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos reais obtidos em depósito de caderneta de poupança, com a finalidade de estimular esse tipo de aplicação financeira, fortalecendo a poupança interna e/ou evitando a canalização desses recursos para o consumo.

Por outro lado, a expressão benefícios tributários, não está atrelada a um incentivo, mas sim uma premiação para o contribuinte que atende determinados requisitos, como explica Bomfim (2015, p. 64):

> Os benefícios tributários também são criados por normas que estabelecem tratamento tributário diferenciado, instituindo exceções à regra geral de tributação. Contudo, essa espécie de desoneração tributária não visa estimular ou fomentar condutas dos contribuintes, mas sim aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades enfrentadas por determinados contribuintes.
> [...]
> Um exemplo de benefício tributário é a isenção de imposto de renda concedida aos rendimentos de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social às pessoas com mais de 65 anos.

Outro ponto que diferencia os incentivos e benefícios tributários são os objetos das desonerações. Ao passo que os benefícios tributários se aplicam a situações que já ocorreram, bastando a ocorrência do evento desencadeador da desoneração tributária, os incentivos tributários têm como objetivo estimular ou promover situações futuras que se deseja influenciar, e somente após esse atendimento ocorrerá a desoneração (Bomfim, 2015, p. 64-65).

A Lei do Bem (Brasil, 2005), prevê nos seus artigos 17 a 20 normas de incentivos tributários, criando uma forma diferenciada de tributação sob a condicionante do contribuinte preencher determinados requisitos a fim de incentivar à inovação. Portanto, em evidente função indutora, o estado realiza uma desoneração

tributária para contribuintes que investem em inovação, caracterizando a Lei do Bem como um incentivo tributário.

É interessante perceber que o próprio legislador, de forma equivocada, utiliza como sinônimos os termos incentivos tributários e incentivos fiscais na própria lei, vejamos: “Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais: [...]” (Brasil, 2005).

Diferentemente dos incentivos tributários, em que o Estado age de forma indireta renunciando receitas a fim de estimular os particulares a realizar determinada conduta, a hipótese prevista no artigo 21 da Lei do Bem apresenta uma atuação direta da União custeando financeiramente a remuneração de pesquisadores envolvidos nas atividades de tecnologia, conforme disposição abaixo:

> Art. 21. A União, por intermédio das agências de fomento de ciências e tecnologia, poderá subvencionar o valor da remuneração de pesquisadores, titulados como mestres ou doutores, empregados em atividades de inovação tecnológica em empresas localizadas no território brasileiro, na forma do regulamento (Brasil, 2005).

Essa despesa de recursos realizada de forma direta pelo Estado, é chamada de subvenção e não se confunde com incentivos ou benefícios tributários. As subvenções são despesas públicas da espécie transferência corrente conforme o artigo 12, §1º da Lei nº 4.320 (Brasil, 1964), que se subdivide em subvenções sociais e econômicas, distinguindo-se de acordo com a natureza e objetivo da entidade que irá receber o recurso, a seguir exposto:

> Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:
> [...]
> § 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:
> I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
> II - subvenções econômicas, as que se destinem a emprêsas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril (Brasil, 1964).

Em suma, a subvenção consiste na transferência de recursos públicos para instituições públicas ou particulares, bem como empresas públicas ou privadas a fim de que essas possam desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais,

como é o caso da subvenção concedida pela Lei do Bem para atividades de tecnologia.

Neste subcapítulo foi possível identificar que a Lei do Bem possui normas de incentivo tributário, bem como despesas diretas estatais para estímulo da inovação. No próximo capítulo, far-se-á um estudo sobre a Lei do Bem, abordando seu histórico, conteúdo, natureza jurídicas, procedimentos para fazer jus aos incentivos tributários e princípios atinentes a Lei.

3 LEI DO BEM: HISTÓRICO, CONTEÚDO, NATUREZA JURÍDICA, PROCEDIMENTO E PRINCÍPIOS

No presente capítulo far-se-á uma exposição sobre a Lei nº 11.196 (Brasil, 2005), a Lei do Bem, um dos temas centrais da presente dissertação.

Realizar-se-á uma apresentação sobre o histórico legislativo, abordando as matérias legislativas prévias que foram alicerce para a Lei do Bem, bem como os motivos justificadores da elaboração do diploma legal.

Quanto ao conteúdo, será exposto de forma sucinta o conteúdo de cada capítulo previsto na Lei do Bem, exceto o capítulo que trata sobre os incentivos à inovação tecnológica, que será abordado de forma analítica para a compreensão dos incentivos tributários previstas na Lei.

Explanar-se-á sobre os procedimentos para fazer uso da Lei do Bem, momento em que faremos uma análise sobre a complexidade do procedimento em si.

Uma vez realizada a análise do conteúdo da Lei e dos procedimentos, identificar-se-á a natureza jurídica e as suas consequências no âmbito do Direito Tributário, buscando apontar-se-á quais princípios constitucionais são aplicáveis à Lei do Bem e suas implicações.

3.1 HISTÓRICO DA LEI DO BEM

A Lei do Bem teve como origem a Medida Provisória (MP) nº 255 de 1º de julho de 2005, cujo objeto era a prorrogação do prazo para a opção do imposto de renda retido na fonte de pessoas físicas por parte dos participantes dos planos de benefício de caráter previdenciário e do seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência (Brasil, 2005).

Durante os debates realizados na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, foram apresentados dois Projetos de Lei de Conversão (PLV), com emendas ao texto original da MP nº 255 de 2005: o PLV nº 28 e o PLV nº 25 de 2005. Ambos os projetos reintroduziram diversos dispositivos da MPV nº 252 de 15 de junho de 2005 (Brasil, 2005).

A MP nº 252 (Brasil, 2005) foi apelidada de “MP do Bem”, pois promovia significativas alterações na legislação tributária, dentre elas a redução da carga

tributária para estimular o setor produtivo e a criação de incentivos tributários à inovação.

A elaboração da MP nº 252 (Brasil, 2005) foi motivada pela necessidade de contribuir para a meta da política industrial, tecnológica e de comércio exterior de aumentar as exportações de softwares e serviços de TI, melhorando a participação do Brasil nas exportações mundiais desses serviços. Além disso, visava cumprir a Lei nº 10.973 (Brasil, 2004), que determina a União a fomentar a inovação nas empresas por meio da concessão de incentivos fiscais à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, bem como melhorar a legislação vigente referente aos incentivos fiscais concedidos às pessoas jurídicas que atuam em pesquisa tecnológica e no desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos (Brasil, 2005).

A MP nº 252 (Brasil, 2005) acabou perdendo sua eficácia por não ter sido convertida em Lei no prazo de 60 dias previsto no art. 62, §3º da CFRB (Brasil, 1988), mas seus dispositivos foram novamente incorporados nos PLV 28 e 25 de 2005, que posteriormente foram convertidos na Lei nº 11.196 de 2005, a conhecida Lei do Bem.

3.2 CONTEÚDO DA LEI DO BEM

Em termos de conteúdo, a Lei nº 11.196 (Brasil, 2005), estabelece no primeiro capítulo disposições sobre o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (REPES), conferindo uma tributação diferenciada para pessoa jurídica que exerça preponderantemente as atividades de desenvolvimento de *software* ou de prestação de serviços de tecnologia da informação e que assuma compromisso de exportação igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta anual decorrente da venda dos bens e serviços de *software* ou tecnologia da informação.

O segundo capítulo da Lei do Bem preceitua sobre o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras, que confere tratamento tributário diferenciado semelhante ao REPES, porém para pessoas jurídicas exportadoras, sem limitação de segmento.

O terceiro capítulo da mesma Lei delimita os incentivos à inovação tecnológica. Já os capítulos quatro e cinco prescrevem sobre o Programa de Inclusão Digital e incentivos às microrregiões nas áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM.

Os demais capítulos da Lei do Bem são destinados a realizar alterações pontuais em outras legislações já existentes como na Lei nº 9.249 (Brasil, 1995a), Lei nº 9.250, (Brasil, 1995b), Lei nº 9.718, (Brasil, 1998).

Os incentivos à inovação estão previstos nos artigos 17 ao 26, fazendo parte do terceiro capítulo da Lei do Bem. Ressalte-se que nem todo dispositivo conterá um incentivo tributário propriamente dito, podendo apresentar mandamentos e esclarecimentos para fins de uso das benesses.

Os incisos do artigo 17 da Lei do Bem estabelecem uma série de incentivos tributários que podem ser usufruídos pelas pessoas jurídicas, sendo o primeiro, a possibilidade de dedução no momento de apuração do lucro líquido, para fins de tributação sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme abaixo:

> Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:
> 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 Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo.
> [...]
> § 2º O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se também aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica contratados no País com universidade, instituição de pesquisa ou inventor independente de que trata o inciso IX do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, desde que a pessoa jurídica que efetuou o dispêndio fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios.
> [...]
> § 6º A dedução de que trata o inciso I do caput deste artigo aplica-se para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (Brasil, 2005).

O parágrafo segundo anota a possibilidade de ser objeto de dedução na apuração do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL citadas anteriormente as despesas terceirizadas de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), desde que a pessoa jurídica que efetuou o dispêndio fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios (Brasil, 2005). Assim, é possível que a empresa terceirize a atividade inovativa, desde que atenda aos requisitos previstos na lei.

Essa possibilidade de dedução de despesas de terceiros é detalhada no Guia da Lei do Bem elaborado pela Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras (ANPEI, 2017, p. 133), vejamos:

> [...] mas em relação à contratação de serviços PD&I de terceiros, a Lei dispôs expressamente que poderão ser beneficiados os pagamentos realizados a universidades, instituição de pesquisa, inventor independente (art. 17, §2º Lei nº. 11.196/2005), microempresa e empresa de pequeno porte (art. 18 da Lei nº 11.196/2005), desde que a pessoa jurídica que efetuou o dispêndio fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados gerados.

Apenas poderá ser objeto de dedução por parte das pessoas jurídicas que fazem uso da Lei do Bem as despesas realizadas para universidades, instituição de pesquisa, inventor independente, microempresa e empresa de pequeno porte, excluindo a possibilidade da dedução desses valores com médias e grandes empresas (ANPEI, 2017).

Essa restrição de utilização do benefício somente as pessoas citadas anteriormente não é compatível com a finalidade da própria Lei do Bem que é estimular atividades de inovação e tecnologia. Limitar o acesso ao incentivo tributário é contra produtivo, porque quanto mais empresas realizando atividades de Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (PD&I), maiores as possibilidades de se gerar projetos bem sucedidos.

Esse incentivo tributário da dedução previsto no artigo 17, inciso I, é complementado com o artigo 19 ambos da Lei do Bem indicando a possibilidade de exclusões de dispêndios adicionais na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL (Brasil, 2005).

A exclusão adicional prevista no *caput* do artigo 19 da Lei do Bem é de 60% da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. O referido percentual é aumentado para 80% em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, conforme o §1º do mesmo diploma (Brasil, 2005).

Além dos 80% é possível uma dedução extra de 20% caso os gastos com pesquisas resultem em patentes, conforme o §3º do artigo 19 a seguir:

> Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, 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% (sessenta por cento) 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 caput do art. 17 desta Lei.
> § 1º A exclusão de que trata o caput deste artigo poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma a ser definida em regulamento.
> § 2º Na hipótese de pessoa jurídica que se dedica exclusivamente à pesquisa e desenvolvimento tecnológico, poderão também ser considerados, na forma do regulamento, os sócios que exerçam atividade de pesquisa.
> § 3º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, 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 20% (vinte por cento) da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado (Brasil, 2005).

Dessa forma, o incentivo tributário de dedução de despesas para fins do cálculo do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL, previsto no art. 17, inciso I e §6º, concomitante com as demais possibilidades de dedução previstas no artigo 19, permite que a pessoa jurídica deduza em até 200% sua despesa para fins tributários, conforme o relatório do MCTI (Brasil, 2015, p. 6) abaixo:

> Os incentivos supramencionados poderão chegar à dedução de 200% por ocasião do cálculo do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ou seja, 100% das despesas com P,D&I da empresa + 60% pelo incentivo concedido por parte do Governo Federal pelo fato da empresa realizar P,D&I + 20% pelo aumento de contratação da média do número de pesquisadores exclusivos + 20% pela concessão de marca, patente ou cultivar registrado.

Para incentivar a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico, o artigo 17, inciso II estipula mais uma redução de 50% do imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como seus acessórios, sobressalentes e ferramentas, conforme estabelecido a seguir:

> Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:
> [...]
> II - redução de 50% (cinqüenta por cento) 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 (Brasil, 2005).

Essa redução do IPI prevista na Lei do Bem pode se tornar obsoleta com o advento da EC nº 132 (Brasil, 2023), hipótese em que o IPI será gradativamente

substituído pelo IS e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), sendo que a partir de 2027 terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme o art. 126 do ADCT (Brasil, 2023).

Outro incentivo previsto, é a possibilidade de depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos, destinados a essas atividades é um outro incentivo tributário, previsto no inciso III do artigo 17 da Lei do Bem, conforme a transcrição abaixo:

> Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:
> [...]
> 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 (Brasil, 2005).

De acordo com Osni Moura Ribeiro (2018, p. 251): “Depreciação é a diminuição parcelada de valor que sofrem os Bens de Uso da empresa, em decorrência do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência”. Nesse sentido, os bens vão perdendo sua vida útil com o transcurso do tempo e consequentemente tendo uma redução em seu valor. Por meio da depreciação, considera-se como uma despesa o valor gasto na compra dos bens de uso de uma empresa (Ribeiro, 2018, p. 251).

Como regra geral, a depreciação deve seguir o tempo de vida útil de um bem. No entanto, a depreciação integral prevista na Lei do Bem permite que, no próprio ano de aquisição, o valor total da depreciação seja lançado como despesa, reduzindo assim a carga tributária (Brasil, 2005). Essa medida incentiva a aquisição de bens utilizados em atividades de tecnologia e inovação.

De forma semelhante à depreciação, existe o instituto da amortização, que segundo Osni Moura Ribeiro (2018, p. 255): “Amortização é a diminuição do valor dos Bens imateriais classificados no Intangível em razão do tempo”.

O inciso IV do art. 17 da Lei do Bem, designa a possibilidade de amortização acelerada dos bens imateriais, possibilitando a dedução de valores como despesas operacionais desses bens, conforme abaixo:

> Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:
> [...]

> IV - Amortização 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 (Brasil, 2005).

A amortização é contabilizada como despesa, permitindo a dedução desse valor no cálculo do lucro. Isso resulta em uma redução da base de cálculo do IRPJ, que é determinado com base no lucro ajustado, possibilitando assim uma diminuição na tributação para a empresa que aproveita esse incentivo fiscal (Brasil, 2005).

O último incentivo previsto no artigo 17 da Lei do Bem é “a redução a 0 (zero) da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior, destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares” (Brasil, 2005).

A aplicação da alíquota zero sobre qualquer base de cálculo resulta em zero, eliminando assim a cobrança de imposto de renda retido na fonte sobre remessas ao exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares (Brasil, 2005).

Essa medida pode incentivar significativamente a tecnologia, inovação e o desenvolvimento de patentes, pois reduz os custos associados à proteção e manutenção de direitos de propriedade intelectual. Com menores encargos tributários, as empresas ficam mais propensas a investir em pesquisa e desenvolvimento, fortalecendo o cenário de inovação no país.

Em princípio, as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) não estão aptas a utilizar os incentivos tributários da Lei do Bem, exceto se forem tributadas pelo o lucro real. Porém, admite-se uma terceirização das atividades de inovação tecnológica com pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, desde que essas últimas empresas assumam a responsabilidade, o risco empresarial a gestão e controle dos resultados gerados.

O artigo 18, §2º promoveu ainda que de forma indireta um incentivo tributário as ME, EPPs e inventores independentes que realizem essa atividade de inovação de forma terceirizada, permitindo que as importâncias recebidas nesses projetos, desde que sejam integralmente utilizadas para pesquisa ou desenvolvimento de inovação tecnológica, não serão consideradas receita (Brasil, 2005). Isso significa que esses

valores não serão contabilizados como receita tributável dessas entidades ou indivíduos.

A previsão do incentivo ser restrito apenas as ME e EPP é uma concretização do tratamento diferenciado para empresas de pequeno porte, disposta nos artigos 170 e 179 da CRFB (Brasil, 1988).

Essa possibilidade de terceirização de projetos de inovação e tecnologia é benéfica porque permite a empresa que está terceirizando focar nas suas atividades principais, enquanto a terceirizada normalmente é uma empresa especializada em determinado segmento e capaz de entregar uma solução mais eficiente e inovadora.

Outro incentivo específico para empresas tributadas pelo lucro real é a possibilidade que a pessoa jurídica repasse recursos a uma Instituição Científica e Tecnológica (ICT) ou a uma entidade científica e tecnológica privada, sem fins lucrativos, para que essa instituição ou entidade execute projetos de pesquisa científica e inovação tecnológica (Brasil, 2005).

Na hipótese de transferências de recursos para a execução dos projetos de pesquisa, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL esses valores repassados. Essa exclusão poderá ser no mínimo de 50% e no máximo de 250% dos valores gastos com os projetos, conforme o artigo 19-A a seguir:

> Art. 19-A. A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica (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. (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)
> § 1º A exclusão de que trata o **caput** deste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.487, de 2007)
> I - corresponderá, à opção da pessoa jurídica, a no mínimo a metade e no máximo duas vezes e meia o valor dos dispêndios efetuados, observado o disposto nos §§ 6º, 7º e 8º deste artigo (Brasil, 2005).

Em relação a esse incentivo específico, somente os projetos apresentados pelas ICT's e previamente aprovados por um comitê poderão receber recursos da pessoa jurídica, e mesmo após a aprovação, os projetos serão fiscalizados durante sua execução conforme o dispõe Decreto nº 6.260 (Brasil, 2007).

O último incentivo tributário previsto no capítulo refere-se à possibilidade de que o saldo não depreciado ou amortizado seja excluído na determinação do lucro real. A depreciação e a amortização são consideradas despesas pela perda de vida útil de um bem ao longo do tempo (Brasil, 2005).

Caso não seja realizada a amortização ou a depreciação, o saldo não depreciado ou não amortizado poderá ser excluído na determinação do lucro real no período de sua apuração, conforme o dispositivo a seguir:

> Art. 20. Para fins do disposto neste Capítulo, os valores relativos aos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimento 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, poderão ser depreciados ou amortizados na forma da legislação vigente, podendo o saldo não depreciado ou não amortizado ser excluído na determinação do lucro real, no período de apuração em que for concluída sua utilização (Brasil, 2005).

Além dos incentivos tributários, o artigo 21 da Lei do Bem permite que a União realize despesas diretas em tecnologia para custear os vencimentos de pesquisadores, com títulos de mestre ou doutores, que atuem em atividades de inovação tecnológica em empresas localizadas no Brasil (Brasil, 2005).

O valor da subvenção pode chegar a até 60% para as pessoas jurídicas localizadas nas áreas da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), e Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE). Nas demais regiões o percentual máximo da subvenção é de 40% (Brasil, 2005).

As subvenções não são concedidas por mera liberalidade, sendo requisito para realizar o recebimento a aprovação prévia de um projeto, que será analisado pela própria agência de fomento para a sua posterior concessão, em observância ao artigo 4º, §3º e §4º do Decreto nº 5.798 (Brasil, 2006).

Para fazer a uso de qualquer dos incentivos tributários ou da subvenção prevista entre os artigos 17 a 21 da Lei do Bem, é necessário que a pessoa jurídica comprove sua regularidade fiscal, conforme o artigo 23 da Lei do Bem (Brasil, 2005).

O artigo 24 da Lei do Bem prevê uma punição no caso de descumprimento das obrigações assumidas para a concessão dos incentivos, hipótese em que a pessoa jurídica perderá o direito aos benefícios ainda não utilizados e deverá recolher o valor

dos tributos não pagos por conta dos incentivos, acrescidos de juros moratórios e punitivos (Brasil, 2005).

Superada a explanação sobre o conteúdo, em especial dos incentivos tributários, identificando e explicando essas prerrogativas, é necessário entender o conceito de inovação e de pesquisa tecnológica, para fins da Lei do Bem.

Os conceitos de inovação e pesquisa tecnológica estão previstos no Decreto nº 5.798 (Brasil, 2006), que regulamenta os incentivos tributários previstos na Lei do Bem, sendo tais conceitos apresentados abaixo:

> Art. 2º Para efeitos deste Decreto, considera-se:
> I - 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 (Brasil, 2006).

A inovação tecnológica deve ser compreendida como a criação de um novo produto ou processo de fabricação, ou adicionar novas funcionalidades a algo que já existe, de modo que melhore a qualidade, a produtividade e torne a empresa mais competitiva no mercado.

Já o conceito de inovação utilizado na Lei do Bem se aproxima do significado previsto no manual de Oslo, produzido pela OCDE (2004, p. 54), que adota o seguinte conceito: “Inovações Tecnológicas em Produtos e Processos (TPP) compreendem as implantações de produtos e processos tecnologicamente novos e substanciais melhorias tecnológicas em produtos e processos”.

De acordo com esse manual, a inovação pode ser em produtos ou processos. A inovação tecnológica em processos é definida como: “[...] a adoção de métodos de produção novos ou significativamente melhorados, incluindo métodos de entrega dos produtos” (OCDE, 2004, p. 56).

Podemos citar como um exemplo de inovação em processos a utilização de terminais de autoatendimento em bancos para a realização de transações sem a necessidade de um funcionário (OCDE, 2004, p. 57).

Por outro lado, a inovação tecnológica de produto abrange duas espécies, podendo ser de produtos tecnologicamente novos ou produtos tecnologicamente aprimorados. De acordo com a OCDE (2004, p. 55-56):

> Um **produto tecnologicamente novo** é um produto cujas características tecnológicas ou usos pretendidos diferem daqueles dos produtos produzidos anteriormente.
> [...]

> **Produto tecnologicamente aprimorado**. É um produto existente cujo desempenho tenha sido significativamente aprimorado ou elevado. Um produto simples pode ser aprimorado (em termos de melhor desempenho ou menor custo) através de componentes ou materiais de desempenho melhor, ou um produto complexo que consista em vários subsistemas técnicos integrados pode ser aprimorado através de modificações parciais em um dos subsistemas.

Verifica-se que o produto tecnologicamente novo, como o nome sugere, decorre da criação de algo até então inexistente. Os primeiros microprocessadores e gravadores de videocassete são exemplos dessa primeira forma de inovação (OCDE, 2004, p. 55).

Por outro lado, o produto tecnologicamente aprimorado não é dotado da criação de um novo objeto, mas sim, de um aprimoramento em termos de performance ou custo do produto ou serviço. A introdução de freios ABS em carros é um exemplo de um produto que foi aprimorado (OCDE, 2004, p. 56).

Esses conceitos de inovação apresentados são aplicáveis à Lei do Bem, de forma que para a empresa fazer uso dos incentivos tributários, ela deve desenvolver um projeto de inovação, seja em produto ou em processos, no âmbito interno de suas atividades ou destinada ao mercado para comercialização.

Ressalte-se que a fruição do incentivo tributário independe do resultado inovativo alcançado, desde que verificado o comprometimento empresarial na busca pela inovação durante o período de realização (ANPEI, 2017, p. 20).

Em paralelo ao conceito de inovação tecnológica apresentada pela OCDE, o Decreto nº 5.798 (Brasil, 2006), prevê termos semelhantes como o de “pesquisa tecnológica” e “desenvolvimento de inovação tecnológica”, conforme transcrito abaixo:

> Art. 2º Para efeitos deste Decreto, considera-se:
> [...]
> II - pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, as atividades de: (BRASIL, 2006).

Os termos expostos no dispositivo legal, seguem definições previstas no Manual de Frascati, documento elaborado pela OCDE com a finalidade de estabelecer conceitos, nomenclaturas e referências para as atividades de P&D (OCDE, 2015, p. 5).

As atividades P&D, segundo o Manual de Frascati, podem ser identificadas de acordo com um conjunto de cinco critérios em comum: inovadora, criativa, incerta, sistemática, transmissível e/ou reprodutível, de acordo com a OCDE (2015, p. 41):

> A P&D é sempre dirigida a novas descobertas, baseada em conceitos originais (e sua interpretação) ou hipóteses de caráter original. É sempre razoavelmente incerta relativamente ao resultado final (ou pelo menos relativamente à quantidade de tempo e recursos necessários para chegar a esse resultado); a sua execução é planejada e as modalidades de financiamento são estabelecidas (mesmo quando são executadas por indivíduos), e os seus resultados são supostos a serem livremente transferidos ou negociados em um mercado.

Este conceito de P&D para a OCDE não é um conceito estático, mas um conceito flexível que depende da demonstração da existência das cinco características citadas anteriormente para se enquadrar como P&D.

O primeiro critério necessário para configurar P&D consiste na inovação, compreendendo a aquisição de novos conhecimentos que são inéditos tanto para a empresa quanto para a indústria, devendo ser adaptados ao contexto específico do projeto. A aferição do grau de novidade considera o conhecimento existente na indústria, e exclui atividades como cópia ou engenharia reversa. Contudo, a reprodução de resultados conhecidos pode revelar discrepâncias que também são consideradas inovações (OCDE, 2015, p. 42).

A criatividade em projetos de P&D, é o segundo critério a ser observado, definido como a busca de conceitos e ideias novas que aprimoram o conhecimento existente, indo além de alterações de rotina em produtos e processos. Enquanto atividades de rotina são excluídas, o desenvolvimento de novos métodos, mesmo para tarefas comuns, pode ser considerado P&D se resultar em inovações originais e atender a critérios específicos (OCDE, 2015, p. 43).

Todo projeto de P&D envolve o critério da incerteza em relação ao resultado, afinal, trata-se de uma pesquisa que busca chegar a um resultado, sendo este até então desconhecido. O traço da incerteza abrange também os custos para sua execução, que envolve tempo e dinheiro, pois não se sabe o período de duração da pesquisa e o valor total de recursos a serem utilizados (OCDE, 2015, p. 43).

O quarto critério, a sistematização dos projetos de P&D, refere-se à condução planejada e organizada das atividades, com registros detalhados do processo e dos resultados alcançados. Essa abordagem assegura que o objetivo, etapas e as fontes

de financiamento do projeto sejam claramente identificados para fins de formalização e transparência (OCDE, 2015, p. 43).

O quinto critério refere-se à transmissibilidade ou reprodutividade, inerente ao próprio objetivo da P&D, que consiste em agregar novos conhecimentos para a sociedade. Dessa forma, os resultados de uma pesquisa devem ser potencialmente transmissíveis para outros pesquisadores, garantindo o compartilhamento de conhecimentos (OCDE, 2015, p. 44). Esse compartilhamento de informações sofre restrições quando decorrente de atividade empresarial, segundo a OCDE (2015, p. 44): “No ambiente empresarial, os resultados são protegidos por confidencialidade e outros meios de proteção da propriedade intelectual”.

Essa restrição no âmbito empresarial é compreensível uma vez que é devido ao particular uma compensação financeira pelo dispêndio de capital financeiro e recursos empresariais em um projeto incerto, caso contrário, não haveria estímulo à inovação.

Uma vez preenchido os cinco critérios, o projeto desenvolvido se enquadra como P&D, inclusive para fins de uso da Lei do Bem. A seguir alguns exemplos de pesquisas podem ser consideradas P&D:

> No campo da medicina, uma autópsia de rotina para conhecer as causas de morte corresponde a uma prática médica corrente não sendo P&D; por outro lado, se a autópsia for efetuada para estudar a mortalidade em um caso particular com a finalidade de entender os efeitos colaterais de um dado tratamento contra o câncer, então é considerada P&D (aplicam-se aqui os critérios de novidade, de incerteza quanto aos resultados do estudo e de transferência dos resultados tendo em vista uma utilização mais abrangente).
> [...]
> O registro diário da temperatura ou da pressão atmosférica não é P&D, já que corresponde a operações de rotina. Contudo, a pesquisa de novos métodos de medida das temperaturas é P&D, assim como o estudo e desenvolvimento de novos modelos de previsão meteorológica (OCDE, 2015, p. 44).

No âmbito nacional alguns projetos desenvolvidos para a área jurídica atendem aos critérios necessários para serem considerados atividades de P&D. O aplicativo Maria da Penha Virtual, desenvolvido pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) em colaboração com o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJRJ), foi criado com o objetivo de facilitar e agilizar a proteção de mulheres em situação de violência doméstica (Rio de Janeiro, 2024).

O aplicativo funciona da seguinte forma: a vítima preenche um formulário com seus dados, relatando detalhes sobre a agressão ou ameaça sofrida, podendo anexar provas dos ilícitos como fotos, documentos e áudios. Encerrado o preenchimento do formulário, é gerado um pedido de medida protetiva que é analisado por um juiz que irá avaliar o caso e determinar as medidas que julgar necessárias (Rio de Janeiro, 2024).

Na iniciativa privada, destacam-se projetos de P&D que realizam pesquisas centralizadas de jurisprudências, ou seja, por um único aplicativo ou software é possível que o usuário tenha ao seu dispor todo acervo jurisprudencial de todos os tribunais do país, permitindo uma consulta jurisprudencial mais eficiente e rápida como o Jusbrasil e Turivius.

Além dos exemplos citados, o Decreto regulador da Lei do Bem, sistematizou o que se considera como atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Considera-se como pesquisa tecnológica a pesquisa básica dirigida e a pesquisa aplicada. Por outro lado, é considerado desenvolvimento de inovação tecnológica o desenvolvimento experimental, tecnologia industrial básica, e serviços de apoio técnico, abaixo o conceito legal de todos os institutos:

> Art. 2º Para efeitos deste Decreto, considera-se:
> [...]
> II - pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, as atividades de:
> a) pesquisa básica dirigida: os trabalhos executados com o objetivo de adquirir conhecimentos quanto à compreensão de novos fenômenos, com vistas ao desenvolvimento de produtos, processos ou sistemas inovadores;
> b) pesquisa aplicada: os trabalhos executados com o objetivo de adquirir novos conhecimentos, com vistas ao desenvolvimento ou aprimoramento de produtos, processos e sistemas;
> c) desenvolvimento experimental: os trabalhos sistemáticos delineados a partir de conhecimentos pré-existentes, visando a comprovação ou demonstração da viabilidade técnica ou funcional de novos produtos, processos, sistemas e serviços ou, ainda, um evidente aperfeiçoamento dos já produzidos ou estabelecidos;
> d) tecnologia industrial básica: aquelas tais como a aferição e calibração de máquinas e equipamentos, o projeto e a confecção de instrumentos de medida específicos, a certificação de conformidade, inclusive os ensaios correspondentes, a normalização ou a documentação técnica gerada e o patenteamento do produto ou processo desenvolvido; e
> e) serviços de apoio técnico: aqueles que sejam indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa,

> desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados; (Brasil, 2006)

A primeira espécie de pesquisa, refere-se à pesquisa básica dirigida ou pesquisa fundamental, consistente em atividades experimentais ou teóricas realizadas principalmente para adquirir novos conhecimentos sobre os fundamentos de fenômenos e fatos observáveis, sem foco em uma aplicação ou uso específico (OCDE, 2015, p. 46).

A inexistência de uma finalidade específica confere maior liberdade aos pesquisadores empregados na pesquisa, e por isso, conduz a criação de um conhecimento mais amplo pela sua flexibilidade do objeto em desenvolvimento (ANPEI, 2017, p. 31).

A segunda pesquisa, consiste na pesquisa aplicada, assim como a pesquisa básica dirigida, também é destinada a adquirir novos conhecimentos, porém, ela é orientada a um objetivo específico. Enquanto a pesquisa básica dirigida não possui um escopo delimitado, a pesquisa aplicada possui um objetivo bem determinado (OCDE, 2015, p. 47).

A especificidade inerente a pesquisa aplicada, com frequência apresenta resultados que podem assegurar ao seu autor a oportunidade de solicitar direitos de propriedade intelectual junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), afinal, o esforço está sendo orientado somente para um propósito (ANPEI, 2017, p. 38).

Abaixo, um exemplo prático do uso da pesquisa aplicada no setor agrícola:

> Uma empresa atuante no setor agrícola deseja disponibilizar ao setor um novo trator capaz de cumprir simultaneamente as funções de plantadora e adubadora com o objetivo de reduzir o tempo e otimizar as operações de plantio. Como resultado da etapa de pesquisa aplicada, a equipe técnica concluiu ser necessário aplicar conhecimentos existentes e desenvolver primeiramente o equipamento para plantio de um determinado grão, para posteriormente adaptar para outras culturas.
> Para tanto, foram necessários dados de pesquisa agronômica apontando características técnicas fundamentais que estabeleceram os parâmetros: necessidade de espaçamento entre linhas para plantio e a capacidade dos reservatórios de sementes inseridos no implemento. Tais características combinadas com outras levaram à determinação das dimensões mínimas do novo trator.
> A pesquisa aplicada se destinou ainda a dimensionar outras características do chassi, rodados e reservatórios de combustível, bem como mapear os componentes hidráulicos, pneumáticos e elétricos (ANPEI, 2017, p. 39).

O fato de a pesquisa aplicada ser direcionada a um objetivo específico faz com que seja mais utilizada por empresas, pois o resultado obtido, muitas vezes se tornam ativos da empresa, permitindo um aumento de produtividade e capital.

O desenvolvimento experimental é uma das atividades de inovação tecnológica, consistente em trabalhos realizados a partir de conhecimentos prévios, que tem como objetivo comprovar ou demonstrar a viabilidade funcional ou técnica de novos processos, produtos, serviços ou sistemas, bem como aperfeiçoar estes se já existentes (Brasil, 2006).

Para ser considerado desenvolvimento experimental o trabalho deve atender as características de P&D citadas anteriormente e não precisa gerar a criação de um novo produto, bastando aperfeiçoamento destes, desde que não seja simplesmente uma mera alteração de layout (ANPEI, 2017, p. 43).

A outra atividade de desenvolvimento tecnológico refere-se a tecnologia industrial básica conceituada como um conjunto de atividades e processos fundamentais para a operação e controle de qualidade na indústria. Isso inclui tarefas como a calibração e aferição de máquinas e equipamentos, o design e fabricação de instrumentos de medição específicos, a certificação de conformidade de produtos e processos, realização de ensaios e testes, normalização de procedimentos, além da documentação técnica necessária e o patenteamento de novos produtos ou processos desenvolvidos (Brasil, 2006).

Essencialmente, essas atividades garantem que a produção industrial siga padrões técnicos rigorosos, assegurando a precisão, a eficiência e a inovação.

A última atividade de desenvolvimento tecnológico citada no Decreto são os serviços de apoio técnico considerados apenas aqueles indispensáveis para a instalação e manutenção de equipamentos ou infraestruturas voltados exclusivamente para a realização de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, assim como para a capacitação dos profissionais dedicados a essas atividades (Brasil, 2006).

Ressalte-se que nem todo serviço técnico será caracterizado como uma atividade de desenvolvimento tecnológico. Apenas os serviços técnicos que forem exclusivamente destinados a P&D ou ao projeto devem ser considerados. Portanto, trabalhos técnicos que indiretamente servem como apoio para P&D, como o

administrativo, limpeza, jurídico, contábil, não são considerados, desde que não sejam objeto da própria pesquisa (ANPEI, 2017, p. 54).

A fim de exemplificar considera-se serviço de apoio técnico:

> [...] serviços de armazenamento de produtos (o não armazenamento em condições adequadas pode comprometer o resultado da pesquisa), desenvolvimento de sistemas (que servirão de insumo para a pesquisa desenvolvida), movimentação e transporte de cargas, serviços de geoprocessamento, bodyshop de software, metalografia, entre outros (ANPEI, 2017 p. 55).

Por outro lado, não se considera serviço de apoio técnico, aquelas atividades que servem de apoio indireto para PD&I, conforme os exemplos abaixo:

> [...] Exemplos típicos de apoio indireto são as atividades de transporte, armazenamento, limpeza, reparo, manutenção e segurança, como ilustrados no Manual de Frascati.
> Adicionalmente as atividades administrativas e os trabalhos burocráticos, mesmo que realizados exclusivamente com finalidades de apoio à PD&I e, principalmente, quando realizadas nos serviços centrais encarregados de finanças e de pessoal de PD&I, não devem ser computadas como PD&I propriamente dita (ANPEI, 2017 p. 55).

Na Lei do Bem, apenas os serviços de apoio técnico diretamente relacionados à P&D podem receber incentivos tributários. Conforme o Decreto nº 5.798 (Brasil, 2006), esses serviços são considerados P&D apenas se forem indispensáveis à execução dos projetos ou pesquisas, exigindo que a empresa atente ao uso do benefício para evitar a futura rejeição da dedução dos gastos.

Realizada uma abordagem dos principais conteúdos da Lei do Bem, desde os incentivos tributários em espécie até a conceituação de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, no próximo subcapítulo será estudado o procedimento interno para fruição destes benefícios.

3.3 PROCEDIMENTO DA LEI DO BEM

Os incentivos tributários passíveis de utilização pelas pessoas jurídicas que fazem o uso da Lei do Bem são autoaplicáveis, de forma que as empresas podem usufruir dos incentivos sem necessidade de aprovação prévia de projetos (ANPEI, 2017).

A ausência de necessidade de prévia aprovação decorre do fato de que o desenvolvimento de atividades de PD&I envolve riscos tecnológicos significativos, como a incerteza em relação aos resultados práticos, a necessidade de realizar testes

e experimentos para comprovar a eficácia da nova tecnologia, e o investimento contínuo em equipamentos, infraestrutura e qualificação de pessoas para a execução dos projetos.

Diante dessa incerteza inerente à atividade inovadora, ao criar a Lei do Bem, o Governo Federal optou por compartilhar esses riscos com os empresários, desde que estes demonstrassem sua capacidade de investir, realizar esforços consistentes em PD&I e enfrentar os desafios tecnológicos característicos dessas iniciativas.

Uma vez usufruídos os incentivos tributários, o contribuinte deve apresentar informações sobre os seus programas de pesquisa e inovação tecnológica, que serão analisados pelo MCTI (ANPEI, 2017).

A apresentação das informações sobre os projetos de tecnologia é realizada por meio de um formulário eletrônico, chamado de FORMP&D, localizado no próprio site do MCTI, cuja finalidade é levantar dados sobre as atividades de PD&I das empresas e fiscalizar esses projetos.

Até o ano de 2019, o formulário deveria ser preenchido e enviado até o dia 31 de julho de cada ano, porém com a publicação do Decreto nº 9.947 (Brasil, 2019) foi autorizado que o prazo para envio e preenchimento fosse estabelecido por meio de portaria do próprio MCTI. Em 2024, o formulário para recebimento das informações das empresas que utilizaram a Lei do Bem, durante o ano de 2023, ficaram disponíveis até o dia 30 de setembro (Brasil, 2024).

Para facilitar o preenchimento do FORMP&D o MCTI disponibiliza um manual do usuário, além de guia prático elaborado pelo próprio órgão. O acesso ao formulário é feito pelo endereço eletrônico https://formpd.mcti.gov.br/.

O primeiro passo é realizar o cadastro do usuário responsável pelo preenchimento do formulário e posteriormente o registro da empresa, permitindo a identificação da pessoa jurídica que utilizou os incentivos da Lei do Bem (Brasil, 2024).

Realizada a apresentação de informações básicas, deve-se efetivar o preenchimento da seção sobre o cadastramento da atividade de PD&I, em que o usuário é obrigado a descrever com clareza e de forma detalhada em que consiste a pesquisa, quais são os marcos críticos e elementos inovadores, data de início e previsão de término do projeto, resultado econômico obtido e o resultado da inovação (Brasil, 2024).

Essa exposição detalhada do projeto é a parte mais crítica do formulário, pois apenas os projetos que apresentam um elemento novo ou inovador são aptos a

usufruir da Lei do Bem. Caso o projeto não seja considerado apto, a empresa não poderá utilizar o incentivo tributário, sendo obrigada a pagar os tributos acrescidos de juros e multa (Brasil, 2006).

Além disso, descrever todas as etapas de um projeto de inovação é uma tarefa complexa, dado que esses projetos são extensos e envolvem várias fases de evolução, desde a identificação de um contexto e objetivo, passando pela elaboração do cronograma de desenvolvimento, a descrição da novidade envolvida, os esforços tecnológicos identificados e aplicados, a criação de novos conhecimentos, até o resultado final do projeto, que pode ser positivo ou negativo.

Caso o projeto de inovação tenha sido realizado com o auxílio de terceiros, como outras empresas, inventor independente, universidade ou instituição de pesquisa, o usuário precisa informar os dados desse terceiro, a situação do projeto, valores transferidos e a caracterização do serviço prestado (Brasil, 2024).

Eventuais dispêndios com material de consumo também devem ser apresentados no formulário, informando o valor utilizado, a descrição do material e a vinculação entre o material de consumo e a linha de pesquisa realizada (Brasil, 2024).

É preciso informar a relação de profissionais contratados especificamente para a realização das atividades de PD&I, identificando o profissional com dados pessoais, a titulação, função exercida, quantidade de horas anuais, o regime de dedicação, valor pago e as atividades realizadas pelo profissional envolvido no projeto.

Na seção seguinte, sobre o dispêndio do programa, o usuário deve informar acerca da porcentagem de recursos próprios, financiamentos, gastos com patentes, registros, bens intangíveis e equipamentos. O usuário necessita expor de forma detalhada a identificação do gasto e a especificação da despesa com o projeto executado (Brasil, 2024).

Caso a empresa tenha pesquisadores contratados em regime de dedicação exclusiva naquela período base, tem de informar dados pessoais dos pesquisadores, data de admissão e titulação, e indicar se a empresa possui algum programa de formação ou desenvolvimento de Recursos Humanos (RH) destinados às atividades de PD&I. (Brasil, 2024).

A apresentação de dados sobre a contratação de profissionais em regime de exclusividade possibilita uma investigação sobre o comprometimento com PD&I das empresas e da importância desses prestadores de serviço no âmbito da inovação.

De acordo com os últimos dados disponibilizados pelo MCTI, é possível verificar um constante aumento no número de pesquisadores exclusivos nos últimos 5 anos, demonstrando um empenho das empresas que fazem uso da Lei do Bem em investir nesses profissionais, conforme a tabela abaixo:

Tabela 1 – Número de Pesquisadores Exclusivos Contratados

Ano Base	Doutores	Mestres	Pós-Graduados	Graduados	Tecnólogos	Técnicos Nível Médio	Total
2018	635	1321	2738	14653	338	2495	22180
2019	795	1469	3266	16148	369	2567	24614
2020	690	1401	3499	18080	714	2197	26581
2021	857	1739	4380	21821	466	2639	31902
2022	958	2013	4966	22417	392	2887	33633

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados do MCTI (2024).

Verifica-se na tabela acima que em todos os anos houve um aumento no número de total de pesquisadores contratados com dedicação exclusiva pelas empresas para execução de projetos de PD&I. Contudo, os apenas os grupos de pós-graduados e graduados apresentaram um constante aumento anual no número de profissionais, enquanto todos os demais grupos apresentaram um decréscimo em determinado período. Esse crescimento anual apenas de graduados e pós-graduados pode ser explicado pelo crescente número de alunos e instituições de graduação e pós-graduação (SEMESP, 2023).

No ano de 2020 houve um decréscimo no número de doutores, mestres e técnicos de nível médio contratados em relação ao ano anterior. Essa redução pode ser atribuída à pandemia de COVID-19, que ocasionou uma queda no PIB brasileiro de 4,1% (Brasil, 2021).

O crescimento de 52,38% e 50,86% na contratação de mestres e doutores respectivamente, no intervalo entre 2018 e 2022, demonstra a preocupação das empresas em contratar profissionais especializados e também a existência de um mercado de trabalho pujante para estes profissionais qualificados.

Ressalte-se que o número de profissionais contratados com titulação de mestres e doutores cresceu progressivamente ao longo dos anos, mesmo entre os

anos de 2019 a 2021, período marcado por um declínio na quantidade de formação desses profissionais, ocasionado pela pandemia da COVID-19. Esse aumento no número de contratações, mesmo durante o período pandêmico, reforça a hipótese da busca das empresas por profissionais mais qualificados (CGEE, 2024).

Após o preenchimento dos dados sobre os profissionais contratos em dedicação exclusiva, na hipótese de a empresa beneficiária realizar atividades de PD&I em cooperação com instituição Científica e Tecnológica (ICT) ou por entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos, deve ser preenchido o nome da ICT, número da portaria de aprovação, descrição detalhada do projeto e o valor transferido.

Em seguida compete ao usuário discriminar o montante deduzido e reduzido de cada incentivo tributário específico da Lei do Bem e ao final informar o somatório total dos incentivos utilizados. Após o preenchimento, a próxima seção do formulário é a apresentação do relatório, que consolida todas as informações prestadas anteriormente (Brasil, 2024).

A última seção do formulário é a de sugestões e melhorias, permitindo os usuários apresentarem recomendações e apontamentos para a melhoria do sistema do formulário e também dos incentivos tributários da Lei do Bem (Brasil, 2024).

Uma vez realizado o preenchimento de todas as informações aludidas anteriormente, basta o usuário finalizar o formulário e neste momento, o sistema automaticamente irá enviar ao MCTI as informações apresentadas. Oportunizar os usuários a apresentem opiniões representa uma abertura de comunicação entre particular e Estado, demonstrando a existência de um espírito colaborativo de ambas as partes para incentivar ainda mais a inovação por meio do diálogo, buscando uma melhoria contínua.

Encerrado o preenchimento do formulário para obtenção dos incentivos tributários da Lei do Bem, todos os dados serão analisados pelo MCTI, que possui um procedimento interno de verificação de viabilidade dos projetos de inovação apresentados. Essa análise interna feita pelo Ministério será tratada a seguir.

No âmbito do MCTI os formulários serão analisado por um Grupo de Auxílio Técnico, formado por servidores públicos especializados em diversas áreas do conhecimento. Esse grupo é responsável por emitir um parecer técnico que auxiliará o MCTI na análise das informações fornecidas pelas empresas beneficiadas pela Lei do Bem (Brasil, 2017).

O grupo possui uma competência técnica especializada para a análise, cujo principal objetivo é verificar se as informações dos programas e projetos de PD&I apresentados pela empresa estão em conformidade com as atividades incentivadas pela legislação (Brasil, 2017).

Encerrada a análise pelo grupo, emitir-se-á um parecer técnico que pode validar os projetos de desenvolvimento e inovação tecnológica ou rejeitá-los. No caso de rejeição, é facultado à empresa, dentro de um prazo de 30 dias, apresentar uma contestação ao parecer que deve constar os fundamentos para a modificação e estar acompanhada de documentos comprobatórios (Brasil, 2020).

Apresentada a contestação, a Secretaria de Empreendedorismo e Inovação irá proferir sua decisão em formato de parecer, devendo analisar a admissibilidade da contestação, reanalisar o mérito e apresentar as razões e fundamentos da nova decisão (Brasil, 2020).

Caso a nova decisão não seja favorável ao particular, é possível que dentro do prazo de 10 dias da ciência da decisão, seja interposto recurso administrativo direcionada ao órgão julgador da contestação, que poderá dar provimento ou não ao recurso, expondo suas razões de julgamento (Brasil, 2020).

Dessa forma, nem toda empresa participante da Lei do Bem acaba usufruindo dos incentivos tributários previstos. No último relatório produzido pelo MCTI, em 2015[2], verificou-se que naquele ano das 1.100 empresas participantes, 964 obtiveram aprovação total ou parcial para fruição dos incentivos e 146 não tiveram projetos aprovados e não fizeram uso dos incentivos (Brasil, 2015). Esses números demonstram que 87% das empresas que utilizaram a Lei do Bem, obtiveram êxito para fruição, enquanto 13% foram reprovadas no ano de 2015.

Esse é o procedimento interno que a empresa deve realizar para fazer uso da Lei do Bem, sendo certo que o preenchimento do formulário não é uma demanda complexa, porque utiliza um sistema intuitivo e inteligível, além de contar com uma série de facilitadores como o guia do usuário e uma página de suporte técnico para atender dúvidas e esclarecimentos, elaborado pelo próprio MCTI e guias disponibilizados pelo Ministério e pela ANPEI.

[2] Não se apresentou um relatório mais recente, pois o último relatório anual da utilização dos incentivos fiscais da Lei do Bem foi elaborado pelo MCTI em 2015.

Superada a apresentação dos incentivos e o procedimento para uso da Lei do Bem, no próximo subcapítulo será identificada a natureza jurídica e os princípios aplicáveis à legislação em comento.

3.4 NATUREZA JURÍDICA E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À LEI DO BEM

A natureza jurídica de uma Lei deve ser analisada sob o prisma do seu conteúdo, para que da essência de seus mandamentos seja possível identificar a qual instituto do direito a norma pertence (Ferraz Júnior, 2018, p. 150).

Maria Helena Diniz (2022, p. 365), define natureza jurídica como: “Afinidade que um instituto jurídico tem, em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído a título de classificação”.

A maior parte dos dispositivos legais da Lei do Bem são de cunho tributário, dispondo sobre regimes diferenciados de tributação, incentivos tributários, aplicação de alíquotas em produtos e outras disposições atinentes a matéria tributária.

Por força desse conteúdo nitidamente tributário, sua natureza jurídica é de norma tributária, atraindo para si a aplicação de disposições específicas, como regras e princípios do Direito Tributário.

Determinados dispositivos da Lei do Bem que visam incentivar a inovação possuem natureza jurídica de norma tributária indutora, consideradas normas ao qual a principal função é usar o tributo como um meio de intervenção no domínio econômico, para atuar como um instrumento para realizar a ordem social e econômica estabelecida pela CRFB (Leão, 2014, p. 34)

A aplicação de normas jurídicas típicas do Direito Tributário não exclui a aplicação de demais normas de outros ramos do Direito, como Direito Civil, Direito Constitucional e Direito Administrativo. A ideia de autonomia de um ramo do Direito não pode ser confundida com isolamento, porque o Direito é uno e requer uma análise como um todo, de forma integral (Coêlho, 2020, p. 75).

A norma jurídica é um gênero do qual são espécies as regras e os princípios, sendo antigo o esforço da doutrina em diferenciar esses institutos. Robert Alexy é um dos principais autores do pós-positivismo que investigou a fundo essas distinções (Amorim, 2005, p. 125).

Antes de distinguir princípios e regras, destaca-se que ambos os institutos são espécies de normas jurídicas, refletindo um dever-ser, que pode consistir em permissão, proibição ou imposição (Alexy, 2015, p. 87).

Os princípios se diferenciam das regras não somente pelo grau de generalidade, mas também na medida de sua satisfação. Os princípios podem ser satisfeitos em maior ou menor grau, conforme as possibilidades jurídicas e fáticas. Por outro lado, não se admite que as regras sejam satisfeitas em maior ou menor grau (Alexy, 2015, p. 90).

Segundo o Robert Alexy (2015, p. 90): “[...] princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Portanto, o grau de realização do princípio será determinado de acordo com as possibilidades jurídicas e fáticas existentes no caso concreto, ou seja, quanto maiores as possibilidades, maior deverá ser a aplicação do princípio.

Alexy (2015, p. 90) entende princípios como mandamentos de otimização, justamente por conta da ideia de serem realizados em maior ou menor medida. Nas palavras do autor:

> Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas (Alexy, 2015, p. 90).

Em sentido diverso, as regras devem ser satisfeitas ou insatisfeitas, inexistindo a possibilidade de satisfação em graus como ocorre com os princípios. De acordo com o autor: “Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível” (Alexy, 2015, p. 91).

A diferenciação entre a possibilidade de satisfação em maior ou menor grau, inerente aos princípios, que não ocorre no caso das regras, fica mais clara quando há colisões de princípios ou conflitos de regras (Alexy, 2015, p. 91).

Havendo um conflito envolvendo regras, este somente poderá ser solucionado se uma das regras for considerada inválida ou que haja uma cláusula de exceção que elimine o conflito (Alexy, 2015, p. 92).

Quando não for possível a solução de um conflito de regras, ou seja, havendo de fato o embate entre duas regras antagônicas, o resultado sempre será a invalidade de uma das regras conflitantes, não havendo a possibilidade de coexistir no

ordenamento jurídico dois julgamentos concretos sobre o dever-ser contraditórios (Alexy, 2015, p. 92).

Por outro lado, a solução de colisões entre princípios é realizada de forma distinta, não ocorrendo a invalidade de um princípio em relação ao outro em eventual situação conflituosa. Na verdade, o que ocorre é que um princípio terá precedência sobre outro nos casos concretos (Alexy, 2015, p. 93).

Aplicar a mesma solução dos conflitos de regras para os princípios implicaria na declaração de invalidade de um dos princípios quando em colisão com outros, o que violaria a harmonia do ordenamento jurídico, segundo Robert Alexy (2015, p. 96):

> A solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto. Levando-se em consideração o caso concreto, o estabelecimento de relações de precedências condicionadas consiste na fixação de condições sob as quais um princípio tem precedência em face do outro. Sob outras condições, é possível que a questão da precedência seja resolvida de forma contrária.

Outra importante distinção sobre regras e princípios é o papel desempenhado por cada uma dessas normas no ordenamento jurídico. Luís Roberto Barroso (2020, p. 206) aponta que a principal finalidade das regras é atribuir segurança jurídica ao Direito, tornando-o mais previsível e seguro. Por outro lado, princípios podem desempenhar um papel de referência para o intérprete como também nortear caminhos e objetivos a serem seguidos.

Os princípios, portanto, devem ser analisados no âmago de casos concretos levados a julgamento, a fim de que sejam aplicados na maior ou menor razão possível seguindo as possibilidades fáticas e jurídicas.

As normas de Direito Tributário no Brasil possuem uma peculiaridade que é a grande quantidade de princípios e regras nos diplomas legais e na Constituição. Ressalte-se que os princípios não são apenas aqueles previstos de forma expressa no corpo do texto constitucional, chamados de princípios explícitos, mas também podem ser implícitos, quando decorrem da interpretação das normas constitucionais ou legais (Grau, 2010, p. 155). Essa proliferação de princípios e normas faz com que a Constituição brasileira seja a mais extensa do mundo em matéria tributária (Coêlho, 2020, p. 88).

Essa grande quantidade de princípios implica na volumosa aplicação destes pelos tribunais pátrios, em especial, do Supremo Tribunal Federal (STF), corte

responsável pela interpretação das normas constitucionais em nosso país (Barroso, 2020, p. 481).

Adiante abordar-se-á os princípios tributários atinentes a Lei do Bem, porém, antes, a fim de exemplificar a atuação do Supremo em sede tributária, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5489 a corte analisou, dentre outros argumentos, a proporcionalidade entre o valor cobrado por uma taxa e o custo da atividade estatal envolvida na fiscalização (Brasil, 2021).

No caso em tela, um dos argumentos centrais era que pelo fato da taxa ser um tributo vinculado, com característica contraprestacional, é essencial para a sua validade e para não ferir o princípio da capacidade contributiva, que o valor cobrado guarde uma relação proporcional com o custo da atividade estatal (Brasil, 2021).

Segundo o relator, Min. Luís Roberto Barroso, para esclarecer a natureza contraprestacional das taxas e sua conformidade com os princípios constitucionais, é necessário que:

> [...] Em última análise, é o custo/benefício que valida a sua instituição e cobrança. Assim sendo, se a exação tributária excede de forma desproporcional os custos da atividade estatal, haverá a descaracterização da própria natureza contraprestacional da taxa, violando o princípio da capacidade contributiva, na dimensão do custo/benefício, bem como o princípio da proporcionalidade, decorrentes do inciso II do art. 145 da Constituição Federal (Brasil, 2021).

A decisão supracitada exemplifica uma, de tantas hipóteses, de se interpretar o princípio da proporcionalidade e da capacidade contributiva no bojo de um caso concreto, sendo este último princípio, o primeiro a ser estudado.

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, §1º da Constituição Federal (Brasil, 1988), e embora na sua literalidade esteja restrita apenas aos impostos, sua aplicação pelos tribunais se alastra em todas as outras espécies tributárias (Coêlho, 2020, p. 116).

Segundo Ricardo Lobo Torres (2011, p. 93-94), o princípio da capacidade pode ser conceituado da seguinte forma:

> A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere)* e que se tornou uma das "regras de ouro" para se obter a verdadeira justiça distributiva. [...]

> Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

A observância do princípio alcança tanto o legislador, na função de elaboração de leis tributárias, quanto o Judiciário, ao analisar se a legislação, de forma abstrata, está em consonância com o princípio da capacidade contributiva, assim como se, no caso concreto, a aplicação da lei não viola o referido princípio (Coêlho, 2020, p. 118).

A concretização do princípio da capacidade contributiva pode ocorrer de várias formas, dentre elas, mediante a utilização de subprincípios ou técnicas de tributação, como a progressividade e a seletividade (Paulsen, 2024, p. 72).

O subprincípio da progressividade é uma das medidas de materialização da capacidade contributiva, segundo Ricardo Lobo Torres (2011, p. 94): “O subprincípio da progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo”.

A progressividade é verificada em vários tributos, como no imposto de renda que possui alíquotas mais elevadas de acordo com a base de cálculo, e também no imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) em razão do valor do imóvel (Torres, 2011, p. 94).

Recentemente, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132 (Brasil, 2023), a progressividade passou a ser obrigatória no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), estabelecendo a gradual majoração do referido tributo em razão do valor do quinhão do legado ou da doação. Antes da reforma tributária, quinze Estados da federação já adotavam a progressividade do tributo, tanto na transmissão *causa mortis* quanto na doação, dois adotavam a técnica apenas na transmissão *causa mortis* e dez não a instituíam em nenhuma das hipóteses de incidência do tributo (Guedes, 2021).

O subprincípio da seletividade implica que a tributação deve atingir de forma diversa produtos e serviços diferentes, a partir de parâmetros previamente definidos. Portanto, ao definir previamente critérios a serem adotados, visando estabelecer uma tributação distinta entre objetos, está-se diante do princípio da seletividade. Ressalte-se que a essencialidade do produto é apenas um dos critérios que podem ser adotados para fins da seletividade, demais critérios como meio ambiente, nocividade do bem, também podem ser utilizados (Machado Segundo, 2019, p. 155).

Em relação ao IPI, tributo inclusive objeto de incentivo tributário da Lei do Bem, a Constituição no artigo 153, §3º, inciso I (Brasil, 1988), obrigou que o legislador adotasse a técnica da seletividade de acordo com a essencialidade dos produtos tributados, ou seja, quanto mais essenciais os produtos, menor a alíquota, e por outro lado, quanto mais supérfluos maior deverá ser a alíquota (Machado Segundo 2019, p. 155).

A seletividade também se evidencia no IPTU, ao dispor que o imposto poderá ter alíquotas diferentes de acordo com o uso e localização do imóvel, e no imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), que pode ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental do veículo (Brasil, 1988).

Interessante verificar que a seletividade pode ser de aplicação obrigatória, como no caso do IPI, ou facultativa, como no caso do IPTU, IPVA e do ICMS. A possibilidade da seletividade do ICMS em função da essencialidade das mercadorias e serviços levou ao STF uma grande controvérsia se as tarifas de energia elétricas e de serviços de telecomunicação seriam considerados essenciais.

Para entender o litígio levado a debate, é indispensável compreender que o ICMS por si só, não é seletivo, ou seja, não há a obrigação dos Estados e do Distrito Federal em tributar conforme a essencialidade das mercadorias e dos serviços, porém, se o fizerem, são obrigados a seguir o princípio da seletividade e da capacidade contributiva.

Os Estados da federação passaram a prever alíquotas diferenciadas, ou seja, seletivas para o ICMS. Porém, não respeitaram o critério da essencialidade e estabeleceram uma alíquota mais elevada para produtos essenciais, que em tese, deveriam ser tributados de forma mais branda.

Um dos serviços que passaram a ter um encargo tributário mais elevado foram dos serviços de telecomunicação e fornecimento de energia elétrica. A discussão em relação a essencialidade ou não sobre esses bens e serviços foi levada ao STF, no Recurso Extraordinário (RE) 714139/SC, sob relatoria do Min. Marco Aurélio, que proferiu o seguinte voto:

> [...] O legislador estadual previu alíquotas diferenciadas do ICMS, considerados determinados bens e serviços. Ao fazê-lo, enquadrou energia elétrica e telecomunicação no grupo em que contidos produtos supérfluos, prevendo tributação no patamar de 25%, ao passo que as operações em geral ficam sujeitas a 17%. Adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade. Surge a contrariedade à Constituição Federal,

> uma vez inequívoco tratar-se de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade.
> O desvirtuamento da técnica da seletividade, considerada a maior onerosidade sobre bens de primeira necessidade, não se compatibiliza com os fundamentos e objetivos contidos no texto constitucional, a teor dos artigos 1º e 3º, seja sob o ângulo da dignidade da pessoa humana, seja sob a óptica do desenvolvimento nacional (Brasil, 2021).

Ao final do julgamento, prevaleceu o voto do relator, no qual considerou a energia elétrica, independentemente do consumidor ou da quantidade consumida, bem como os serviços de telecomunicação, como itens e serviços essenciais para a vivência em comunidade, de modo que o estabelecimento de alíquotas para as operações de energia elétrica e serviço de telecomunicação, em patamar superior ao das operações ordinárias, fere o princípio da capacidade contributiva (Brasil, 2021).

Tanto o subprincípio da seletividade quanto o da progressividade são meios de concretização do princípio da capacidade contributiva (Torres, 2011, p. 94). Em que pese tais subprincípios não serem verificados de forma explícita na Lei do Bem, eles estão presentes no ordenamento jurídico brasileiro e devem ser respeitados.

A Lei do Bem sujeita-se aos mandamentos do princípio da capacidade contributiva e materializa o referido ditame ao criar regimes diferenciados de tributação para empresas que exportam serviços de tecnologia da informação, e também empresas que sejam exportadoras de demais bens e serviços, além de prever incentivos tributários à inovação e a inclusão digital.

Outro princípio também aplicável à Lei do Bem é o princípio da isonomia ou princípio da igualdade tributária, previsto no art. 150, inciso II da CRFB, que dispõe o seguinte:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (Brasil, 1988).

O princípio da igualdade tributária ou da isonomia está atrelado aos valores republicanos na busca por uma sociedade mais justa na qual todos os contribuintes estão submissos às leis tributárias. Essa sujeição de todos os contribuintes as normas tributárias reflete o que se chama de igualdade formal (Paulsen, 2024, p. 64). Sob

outro aspecto, a isonomia deve ser analisada na dimensão substancial ou material, exigindo o tratamento desigual para aqueles que estão em situação de desigualdade. Isso implica na possibilidade de um tratamento tributário diferenciado para contribuintes em situações distintas (Machado Segundo, 2019, p. 106).

Exemplificando a indispensabilidade de um tratamento desigual entre os contribuintes, a fim de observar o princípio da isonomia, o autor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 286) afirma o seguinte:

> Profundamente infratora do princípio em estudo seria a norma tributária que criasse um imposto fixo, incidente sobre os rendimentos auferidos no ano anterior, cuja prestação fosse quantitativamente idêntica para todos os contribuintes, independentemente do valor desses rendimentos. E tanto mais odiosa seria a norma quanto mais gravoso fosse o tributo, representativo de leve encargo para os ricos e de insuportável dever para os pobres, pois ela excluiria do peso fiscal apenas as pessoas que não obtivessem qualquer rendimento.

Para a concretização do princípio da isonomia é indispensável, em alguma medida o tratamento desigual entre os contribuintes, porém, diferenciações arbitrárias e injustificadas são vedadas. Portanto, os tratamentos diferenciados devem guardar proporcionalidade e razoabilidade (Paulsen, 2024, p. 65).

Ricardo Lobo Torres (2011, p. 78), entende que:

> As desigualdades só serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do País e à redistribuição da renda nacional ou se discriminarem em razão de raça, cor, religião, ocupação profissional, função etc., entre pessoas com igual capacidade contributiva, tudo o que implicará em ofensa à igual liberdade de outrem.

Constantemente o princípio da isonomia é objeto de ações constitucionais perante o Supremo Tribunal Federal (STF). Na ADI 4.276 de Mato Grosso, discutia-se a constitucionalidade de uma lei Mato-Grossense que concedia isenção do ICMS para automóveis adquiridos por servidores do cargo de Oficial de Justiça, que utilizam o veículo para a execução do seu trabalho (Brasil, 2014).

A referida legislação foi julgada inconstitucional por violar o princípio da isonomia tributária, sob o argumento de que não somente oficiais de justiça fazem uso de veículos para cumprimento de dever funcionais, sendo que a isenção no caso geraria um tratamento desigual desarrazoado e desproporcional (Brasil, 2014).

Em relação ao tratamento diferenciado dos contribuintes, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 287), lembra que o princípio da isonomia impõe um dever

de se distinguir a tributação segundo a capacidade contributiva de cada um, autorizando que nos casos de extrafiscalidade, o legislador pode tratar de forma desigual os iguais.

Quando o tributo é utilizado como instrumento extrafiscal, ou seja, com a finalidade de incentivar ou desestimular condutas, de forma proporcional, sem evitar outras normas da constituição, não haverá violação ao princípio da isonomia. Nesse interim, o autor supracitado exemplifica:

> Não repugna ao princípio da isonomia:
> a) a tributação exacerbada de certos consumos nocivos, tais como bebidas, fumo e cartas de baralho;
> b) o imposto territorial progressivo para penalizar o ausentismo ou o latifúndio improdutivo;
> c) o IPTU progressivo no tempo sobre o solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, para evitar a especulação imobiliária, à revelia do interesse comum e contra a função social da propriedade;
> d) imunidades, isenções, reduções, compensações para partejar o desenvolvimento de regiões mais atrasadas;
> e) *idem* para incentivar as artes, a educação, a cultura, o esforço previdenciário particular (seguridade) (Coêlho, 2020, p. 288).

A Lei do Bem por ser uma norma tributária indutora, cuja finalidade é estimular o desenvolvimento da pesquisa, tecnologia e inovação no país, por meio da concessão de incentivos tributários às empresas optantes, deve atender ao princípio da isonomia tributária.

Ocorre que os incentivos tributários previstos na Lei do Bem, somente podem ser utilizados de forma direta por empresas tributadas no regime do lucro real. Dessa forma, as empresas optantes pelos demais regimes tributários são excluídas da possibilidade de fazerem uso dos estímulos (Brasil, 2020, p. 12).

As microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), não tributadas pelo lucro real fazem jus a um único incentivo tributário indireto da Lei do Bem, previsto no art. 18, §2º que permite desconsiderar como receita ou rendimento os valores recebidos de outra pessoa jurídica, desde que esses valores sejam totalmente usados para pesquisa ou desenvolvimento de inovação tecnológica (Scaff; Pereira, 2021, p. 638). Nesse caso é necessário que a ME ou EPP seja tributada pelo regime do lucro presumido ou lucro real, não sendo tal incentivo extensivo as companhias tributadas pelo Simples Nacional, pois há uma vedação expressa no art. 4º, §6º da Instrução Normativa RFB nº 1187 (Brasil, 2011).

Em síntese, a ME e a EPP, que não seja tributada pelo lucro presumido, de forma isolada não consegue utilizar os incentivos tributários da Lei do Bem, sendo

necessário o recebimento desses valores mediante parceria para usar o referido incentivo. Portanto, o que se verifica é que os incentivos tributários previstos na Lei do Bem, podem ser utilizados quase que exclusivamente por empresas do regime de lucro real (Scaff; Pereira, 2021, p. 638).

Ressalte-se que a condição de microempresa ou empresa de pequeno porte não define o regime de tributação a ser aplicado à pessoa jurídica, sendo tal decisão sobre a tributação facultativa dos administradores. Na verdade, o que define a condição de uma empresa como ME ou EPP é o total de sua receita bruta.

Assim, são consideradas ME aquelas empresas com faturamento de até R$ 360.000,00 anual, enquanto as EPP possuem receita bruta entre R$ 360.000,00 e R$ 4.800.000,00 ao ano (Brasil 2006).

Dos regimes tributários disponíveis para as empresas no Brasil, o mais popular é o Simples Nacional ofertando uma facilitação no cumprimento das obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas, além de permitir o pagamento de até oito tributos em uma única guia, reduzindo os custos de conformidade tributária (Pessôa; Costa; Maccari, 2016, p. 346).

De acordo com os últimos dados da Receita Federal do Brasil, em 2022 o país possuía um total de 16.547.844 pessoas jurídicas. Desse montante, 14.990.118 são tributadas pelo regime do Simples Nacional, enquanto apenas 220.393 são tributadas pelo lucro real (Brasil, 2024).

O regime do simples nacional representa 90,59% do total de empresas ativas no país, enquanto o lucro real representa apenas 1,33%. Portanto, os incentivos tributários da Lei do Bem excluem diretamente 98,67% de todas as empresas no Brasil, quando somadas as do simples e dos demais regimes.

A empresa ao aderir ao regime do Simples Nacional, objetiva uma tributação menos onerosa e a redução de obrigações tributárias acessórias (Machado Segundo, 2019, p. 475). Em contrapartida, fica excluída do alcance de incentivos tributários governamentais destinados à inovação, como aqueles previstos na Lei do Bem, devido às limitações impostas pela escolha do regime tributário.

A restrição do uso da Lei do Bem para empresas tributadas pelo Simples Nacional também decorre de expressa previsão legal do art. 24 da Lei Complementar nº 123 (Brasil 2006), que proíbe ME e EPPs optantes do regime utilizar qualquer incentivo fiscal, salvo se autorizados ou previstos na própria Lei Complementar.

Essa restrição ao uso de incentivos e benefícios tributários por empresas sujeitas ao Simples Nacional é amplamente criticada sob o prisma do dever constitucional do tratamento diferenciado as ME e EPP, de acordo com Caio Pryl Ocke (2024, p. 140):

> O *tratamento diferenciado* que deve ser posto às empresas de pequeno porte do Simples é um tratamento diferente dos demais tipos de empresas (isto é um ponto pacificado), questão, porém, sempre dentro da ordem constitucional e atinente às limitações constitucionais de tributação, não podendo, de forma alguma, ser um empecilho à propagação e replicação sistemática de políticas públicas que combatem a regressividade tributária e promovem valores sociais, em especial a erradicação da pobreza e a diminuição das desigualdades sociais.

A exclusão massiva do uso da Lei do Bem por empresas tributadas no regime do Simples Nacional cria um cenário no qual a política pública de estímulo à inovação é restrita a uma pequena parcela de empresas. Como consequência, o impacto das políticas de inovação tende a ser mais modesto do que o esperado, dado que a maioria das empresas brasileiras fica de fora do sistema.

Em relação aos efeitos concretos da exclusão das ME e EPPs da Lei do Bem tributadas pelo Simples Nacional, Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff e Luiz Felipe da Fonseca Pereira (2021, p. 639-640) afirmam que existem três soluções para a empresa desenvolver a inovação:

> Das soluções possíveis, primeiro há a possibilidade de migrar para o regime do Lucro real o que será altamente oneroso e complexo as empresas de pequeno porte, visto que terão maiores dispêndios tributários se saírem do Simples Nacional, por exemplo.
> A segunda possibilidade é suportar o custo da operação inovativa sem os benefícios fiscais presentes na Lei do Bem, o qual também acarretará maiores custos, e muitas empresas de pequeno porte não suportariam.
> A terceira via é não inovar, como um ato racional do gestor da empresa por perceber a impossibilidade de migração de regime ou de suportar a operação inovativa sem os benefícios existentes devido aos altos custos de ambas as escolhas.

Qualquer decisão tomada pelo gestor da empresa trará impactos positivos e negativos, principalmente ao considerar, de um lado, o custo financeiro de inovar e, de outro, o custo de não inovar e o risco de perder competitividade no mercado.

Scaff e Pereira (2021, p. 640), defendem que a Lei do Bem se apresenta como extrativista ao não permitir que o maior número de agentes no mercado possam fazer

uso dos incentivos tributários, ocasionando uma concentração da inovação nas empresas do lucro real.

Ressalte-se que a exclusão de empresas do Simples Nacional do acesso aos incentivos tributários, como os previstos na Lei do Bem, prejudica de forma significativa as *Startups*, que são majoritariamente tributadas por esse regime.

Segundo Eric Ries (2019, p. 35), uma *Startup* é uma organização dedicada à criação de produtos ou serviços inovadores em ambientes de alta incerteza, com foco na busca por um modelo de negócios escalável e repetível, utilizando a inovação e o aprendizado ágil como pilares fundamentais para seu crescimento.

Dessa forma, a Lei do Bem acaba prejudicando, ainda que de forma indireta, à inovação nas Startups, empresas cujo potencial inovador apresenta uma capacidade de crescimento exponencial, e por isso, atuam como um dos principais agentes de inovação na economia nacional.

Sob o aspecto geográfico da Lei do Bem, Caroline Viriato Memória (2020, p. 188) aponta que os incentivos tributários são distribuídos de forma desigual nas regiões do Brasil, já que a maior parte da utilização da Lei do Bem ocorre nas empresas localizadas regiões Sul e Sudeste, enquanto as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste há um baixo número de empresas inovadoras.

Segundo a autora, a concentração de empresas fruidoras da Lei do Bem nas regiões Sul e Sudeste acentuam as desigualdades regionais já existentes com as outras regiões, e como forma de corrigir o cenário de desigualdade sugere inserir na Lei do Bem um tratamento diferenciado às empresas situadas nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (Memória, 2020, p. 190).

A proposta da autora consiste na concessão de incentivos tributários mais elevados para as empresas situadas nas regiões mencionadas, a fim de conferir um tratamento mais isonômico às empresas e melhorar a repartição de empresas inovadoras e incentivos em P&D no país (Memória, 2020, p. 190).

Sob vários aspectos a Lei do Bem aparentemente viola o princípio da isonomia. No próximo capítulo, serão apresentados dados sobre a aplicação da lei e seu impacto na inovação em nível nacional, estadual, distrital e municipal. A partir desses dados concretos, será possível verificar se a legislação realmente desrespeita o princípio da isonomia.

Semelhante ao princípio da isonomia, o princípio da justiça tributária, apesar da sua recente materialização na EC nº 132 (Brasil, 2023) como princípio explícito, já

orientava o Sistema Tributário Nacional (Greco; Rocha, 2024, p. 768). Leandro Paulsen (2024, p. 63), defende que do princípio da justiça tributária se extrai o subprincípio da igualdade, também chamado de isonomia. Por outro lado, Roque Antonio Carraza (2023, p. 79), entende o inverso: do princípio da igualdade se chega ao princípio da justiça tributária.

Independente da origem, o princípio da justiça tributária busca garantir que a distribuição da carga tributária seja compatível com a capacidade econômica dos contribuintes. Para isso, adota-se um sistema progressivo, no qual o peso dos tributos é proporcionalmente maior para aqueles que possuem maior capacidade financeira (Greco; Rocha, 2024, p. 770). Em sentido semelhante, Leandro Paulsen (2024, p. 64) afirma que: “O principal critério de justiça é a igualdade que, em matéria tributária, se orienta pela capacidade contributiva”.

A busca pela justiça tributária deve ser realizada em observância aos demais direitos fundamentais do contribuinte, evitando que, ao priorizar a concretização de um princípio, outros sejam comprometidos ou violados. Nesse sentido, Roque Antonio Carraza (2023, p. 79) adverte o seguinte:

> Assinale-se que a justiça tributária, para ser alcançada, também depende do respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, como o de ver observado o princípio da proporcionalidade, que bane qualquer tributação ditada pela irrazoabilidade ou mero capricho dos operadores jurídicos.
> [...]
> Logo, uma tributação justa pressupõe que ela respeite os direitos fundamentais, estimule condutas úteis ao progresso do País, tenha o produto de sua arrecadação adequadamente aplicado (máxime em favor das pessoas que vivem abaixo da linha da pobreza), considere, no caso dos impostos, as aptidões econômicos dos contribuintes – e assim avante.

Apesar do autor utilizar os termos justiça tributária e tributação justa como sinônimos, tratam-se de institutos jurídicos distintos. De acordo com Elizabete Rosa de Mello (2013, p. 40):

> A Tributação Justa refere-se à forma pela qual se vem tributando, como os entes Federativos, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, aplicam as técnicas de tributação, seja progressividade, diferimento, pagamento na fonte ou qualquer outra técnica com o fim de implementar, viabilizar e conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos.

Por outro lado, a Justiça Tributária relaciona-se com a atuação do Poder Judiciário na aplicação do direito ao caso concreto (Mello, 2013, p. 40).

A diferenciação, portanto, reside no Poder encarregado de tratar o Direito Tributário e na função que ele exerce. Quando se trata do Poder Judiciário, no exercício de sua função típica de julgador, ter-se-ia uma situação de Justiça Tributária. Por outro lado, ao desempenhar uma função atípica como a exigência de taxas judiciárias, caracteriza-se uma situação de Tributação Justa. Da mesma maneira, o Poder Executivo na prática de sua função típica promove uma Tributação Justa e quando atua como instância decisória em temas tributários pratica Justiça Tributária. (Mello, 2013, p. 40-41).

Não obstante, tanto na Justiça Tributária quanto na Tributação Justa, é essencial observar os princípios tributários abordados neste subcapítulo, assim como os demais princípios do ordenamento jurídico brasileiro, sob pena de o agente responsável pela análise do Direito Tributário incorrer em violação ao sistema jurídico pátrio.

A justiça tributária, mediante a utilização de instrumentos tributários como a capacidade contributiva, progressividade, seletividade, isenções, imunidades, deve buscar a redução das desigualdades sociais e econômicas de modo a promover uma sociedade mais justa e igualitária.

Nessa linha, observa-se que a Lei do Bem vai de encontro ao princípio da justiça tributária. A permissibilidade que apenas as empresas tributadas pelo regime do lucro real sejam aptas a utilizar o incentivo, implica na concentração da inovação em poucos agentes do mercado, gerando uma situação de injustiça, uma vez que tais empresas passam a ter uma vantagem financeira em relação aos demais concorrentes.

Outro princípio recentemente materializado na CRFB é o princípio da cooperação. Este princípio já era reconhecido e, em alguma medida, aplicado, antes da promulgação da reforma tributária, mediante uma interpretação sistêmica das normas previstas na Constituição (Goldschmidt; Andrade, 2023, p. 217). Este princípio determina que o contribuinte e Administração busquem, de forma conjunta, o objetivo comum, que é a correta aplicação da legislação tributária (Machado Segundo, 2023, p. 20).

Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha (2024, p. 773) chamam atenção para o fato de que, por muito tempo, o dever de cooperação era visto apenas como uma obrigação do contribuinte, e não do Fisco. No entanto, nos últimos anos, houve um significativo aumento nos debates e na adoção de mecanismos cooperativos

voltados à prevenção, gestão e resolução de controvérsias nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

A ideia de que apenas o sujeito passivo da relação jurídico tributária está veiculada ao dever de cooperação está superada, cabendo a Administração Pública, no bojo de suas relações também cooperar com os contribuintes. A atuação cooperativa estatal não deve ser apenas punitiva e corretiva, mas também orientativa e prévia, antes da tomada de conduta do particular para que este não incorra no cometimento de alguma ilegalidade (Goldschmidt; Andrade, 2023, p. 234).

Fábio Goldschmidt e Leonardo Andrade (2023, p. 232-233) explicam como os sujeitos da relação jurídica tributária deveriam se comportar de acordo com o referido princípio:

> O fisco, como todos os demais sócios e colaboradores, deveria se pautar pelo princípio da preservação da empresa. Pela simples razão de que a perpetuidade interessa ao aumento de suas receitas e beneficia à sociedade como um todo, com a geração de empregos e riqueza.
> [...]
> Tal como o guarda de trânsito, o fisco pode orientar o particular proativamente, pois o que se quer em última análise é que o trânsito – tal qual a economia – flua bem.
> Do lado do sujeito passivo, o axioma impõe ao contribuinte a colaboração para o bom andamento da arrecadação, mediante adimplência pontual das exações, transparência, agilidade e qualidade na prestação de informações, além de ética e cumprimento adequado de intimações (desde que razoáveis e legais).

A cooperação prévia entre fisco e contribuinte seria extremamente útil na Lei do Bem. Atualmente, os particulares elaboram os projetos, fazem uso dos incentivos tributários e, posteriormente, o governo analisa e emite um parecer positivo ou negativo. Sob essa ótica da cooperação, caberia ao fisco, de forma prévia, orientar ao particular para que ele consiga fazer o uso correto da legislação.

O governo federal, ainda que de forma tímida, adota uma postura colaborativa com as empresas participantes da Lei do Bem, ao disponibilizar o guia prático para uso e resposta do formulário. Porém, não há uma orientação específica ao contribuinte, de forma individualizada para que ele possa ter acesso ao incentivo com segurança.

A falta de orientação específica do Fisco em relação à Lei do Bem pode gerar exatamente o que o princípio da cooperação busca evitar: o sancionamento do contribuinte por irregularidades no cumprimento da legislação tributária. No caso

específico da Lei do Bem, isso pode resultar na perda do direito aos incentivos ainda não utilizados e na obrigação de recolher os tributos não pagos em função dos incentivos já utilizados, acrescidos de juros e multa, seja de mora ou de ofício, conforme previsto na legislação tributária. Além disso, podem incidir sanções penais cabíveis (Brasil, 2006).

A adoção de uma postura cooperativa prévia entre o governo e o particular tem o potencial de gerar confiança mútua e aumentar a eficácia na aplicação da Lei do Bem. Com essa cooperação, o contribuinte passa a ter maior previsibilidade e segurança no uso dos incentivos tributários, o que estimula a adesão à lei. Por sua vez, o Estado recebe informações mais precisas e qualificadas, reduzindo a necessidade de fiscalizações extensivas e otimizando o uso de seus recursos financeiros e humanos. Ademais, essa abordagem supera a visão de adversidade entre contribuinte e Fisco, fazendo com que ambos se tornem agentes com interesses distintos, mas voltados a um objetivo comum, cujo resultado beneficia as duas partes.

Se por um lado a cooperação busca que ambos sujeitos, de forma conjunta, atuem para a melhor aplicação das normas tributárias, é necessário que essas normas sejam acessíveis, assim como o cumprimento das obrigações tributárias. Nesse sentido, o princípio da cooperação se relaciona diretamente com o princípio da simplicidade, também previsto na EC nº 132 (Brasil, 2023). Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2023, p. 19):

> Pelo princípio da simplicidade, impõe-se o uso de linguagem clara e acessível, sem rebuscamentos desnecessários, e evitando-se ao máximo as remissões.
> [...]
> Mas não só as normas tributárias devem ser linguagem simples: também o cumprimento de obrigações acessórias deve ser simplificado, vedando-se a adoção de formulários, guias, e documentos, cujo preenchimento seja desnecessariamente complicado.

De modo semelhante, Leandro Paulsen (2024, p. 80), aduz que para alcançar a simplicidade, é necessário concentrar a legislação tributária em um número reduzido de normas, garantindo sua estabilidade para evitar mudanças frequentes. É, também fundamental disponibilizar mecanismos de consulta que sejam acessíveis e eficazes, permitindo que os contribuintes possam identificar e cumprir suas obrigações tributárias de forma rápida e sem a necessidade de elevado conhecimento técnico. A

simplicidade deve, assim, minimizar os custos indiretos associados ao cumprimento dessas obrigações, como os relacionados à gestão fiscal das empresas.

O princípio da simplicidade é verificado na Lei do Bem em diversos momentos: no preenchimento do formulário para adesão aos incentivos; na redação do guia para uso e do guia específico para o preenchimento do formulário; e no momento de envio dos documentos comprovatórios exigidos pelo MCTI. O passo a passo do preenchimento do formulário conforme dito anteriormente, não é uma atividade complexa, além disso, o sistema de preenchimento é intuitivo e conta com guias para auxiliar o responsável por esta tarefa.

Relacionado ao princípio da simplicidade, o princípio da transparência estabelece que o Fisco deve agir com veracidade em suas relações com os contribuintes. É fundamental que informações relevantes sobre fatos, interpretações e posições jurídicas sejam disponibilizadas de forma acessível, tanto para as partes diretamente envolvidas quanto, sempre que possível, para cidadãos que não integram a relação jurídico-tributária (Greco; Rocha, 2024, p. 767).

Sob outra ótica, o princípio da transparência também é aplicável ao sujeito passivo, que possui a obrigação de agir de forma clara e acessível com o Estado. Trata-se, portanto, de um princípio a ser respeitado pelo sujeito passivo e ativo da obrigação tributária em prol da construção de uma sociedade mais justa (Greco; Rocha, 2024, p. 768).

A transparência também se relaciona diretamente com a Lei do Bem, já que cabe ao contribuinte informar de forma clara e assertiva os incentivos utilizados, os dispêndios realizados, os projetos desenvolvidos e os profissionais contratados, ou seja, prestar informações precisas e verdadeiras ao ente estatal. Por sua vez, o Estado deve ser transparente ao justificar a rejeição de projetos, divulgar dados sobre as empresas e apresentar relatórios atualizados de forma consistente e acessível.

A transparência nas relações tributárias não se limita apenas à troca de informações, mas também se estende à previsibilidade normativa, garantindo que contribuintes possam planejar suas atividades de forma segura. Nesse sentido, a clareza nas regras fiscais e nos procedimentos administrativos é fundamental para a correta aplicação de benefícios como os previstos na Lei do Bem. Essa mesma lógica orienta o princípio da anterioridade tributária.

O princípio da anterioridade tributária, previsto no artigo 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, da CRFB (Brasil, 1988) veda que a União, os Estados, o DF e os Municípios

cobrem ou majorem tributos no mesmo exercício financeiro e antes de decorrido o prazo de noventa dias da data da publicação em que foram instruídos ou majorados.

O princípio da anterioridade apresenta-se por meio de dois enunciados normativos. O primeiro, refere-se à anterioridade do exercício financeiro, previsto no artigo 150, inciso III, *b*, da CRFB (Brasil, 1988), determina que uma lei que imponha ônus ao contribuinte só possa ser aplicada em um exercício específico se for publicada até 31 de dezembro do ano anterior.

O segundo enunciado reflete a regra da anterioridade nonagesimal, vedando a cobrança de tributos antes de decorrido o prazo de 90 dias entre a data da publicação da lei que o instituiu ou aumentou (Brasil, 1988).

Ambas as anterioridades apresentam exceções à sua aplicação, de modo que é possível a instituição ou majoração de tributos antes de decorrido o prazo de 90 dias, referente a anterioridade nonagesimal, ou ainda no mesmo exercício financeiro.

Os impostos sobre a importação (II), exportação (IE), operações de crédito, (IOF), imposto extraordinário guerra (IEG) e empréstimos compulsórios (ECom) para atender despesas no caso de calamidade pública ou de guerra, são exceções a ambas anterioridades, de modo que a sua cobrança pode ser realizada logo após serem instituídos ou majorados (Brasil, 1988).

As contribuições para o financiamento da seguridade social, bem como a majoração e restabelecimento das alíquotas do ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis e a contribuição sobre intervenção no domínio econômico (CIDE) nas atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, e o IPI, são excepcionadas apenas da aplicação princípio da anterioridade do exercício, dessa forma, ainda que possam ser cobradas no mesmo exercício financeiro, devem respeitar o prazo de 90 dias da anterioridade nonagesimal (Brasil, 1988).

O imposto sobre a renda e proveitos de qualquer natureza, a base de cálculo do IPTU e a base de cálculo do IPVA, são exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal, podendo ser cobrados ou majorados sem a necessidade do transcurso do prazo de 90 dias, porém, devem respeitar o princípio da anterioridade anual.

De acordo com Humberto Ávila (2011, p. 592), os tributos excepcionados concomitantemente da regra da anterioridade do exercício e da anterioridade nonagesimal são aqueles relacionados ao comércio externo ou a casos extraordinários.

Segundo o autor, a exceção em relação aos tributos destinados ao comércio exterior se justifica pela liberdade conferida ao Poder Executivo de promover seus projetos econômicos e seus objetivos extrafiscais. Já a exceção em virtude de casos extraordinários, é legítima justamente pela situação de anormalidade vivenciada, sendo inviável postergar a cobrança para financiar despesas necessárias naquele momento (Ávila, 2011, p. 592).

Dos tributos que são excepcionados da aplicação do princípio da anterioridade, dois são objetos da Lei do Bem. O primeiro é a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), que mesmo sendo majorado ou instituído, apesar de não observar a anterioridade do exercício deve respeitar a anterioridade nonagesimal.

O IPI afigura-se como uma das exceções à aplicação do princípio da anterioridade anual, porém, deve respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal, de modo que apenas após o decurso do prazo de noventa dias é possível a sua majoração ou instituição.

O princípio da anterioridade materializa o princípio da segurança jurídica, protegendo o cidadão contra o imediatismo das leis que instituem ou majorem tributos (Torres, 2011, p. 106).

Em relação as revogações de isenções e outros benefícios fiscais, por um longo tempo prevaleceu o entendimento no STF que a revogação das isenções não violava o princípio da anterioridade, sob o argumento de que não se tratava de instituição ou majoração de tributo (Paulsen, 2024, p. 145).

Porém, o entendimento foi superado aos poucos na jurisprudência do STF. No julgamento do RE 564.225/RS, a 1ª turma do STF entendeu ser inconstitucional a revogação de benefício fiscal do ICMS, então concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, por não observar o princípio da anterioridade anual e nonagesimal, sob o argumento de que a revogação caracteriza um aumento indireto do tributo (Brasil, 2014).

Atualmente, é pacífico na jurisprudência do STF a obrigatoriedade da aplicação do princípio da anterioridade anual e nonagesimal no caso de redução ou supressão de benefícios ou incentivos fiscais, visto que tais situações caracterizam-se como majorações indiretas de tributo (Brasil, 2019).

A Lei do Bem como norma de incentivo tributário, de caráter oneroso, ou seja, que demanda uma contraprestação do contribuinte, como já dito anteriormente, não

pode ser livremente suprimidas. Ainda que o fossem, devem observar o princípio da anterioridade tributária (do exercício e nonagesimal).

Apesar de nem todos princípios tributários estarem diretamente interligados à Lei do Bem, é certo que a referida legislação continua com o dever de respeita-los em sua integralidade. Em razão disso, apresentar-se-á outros princípios de inestimável importância do ordenamento, como o da irretroatividade, legalidade, tipicidade e da segurança jurídica.

O princípio da irretroatividade, previsto no art. 150, inciso III, *a* da Constituição Federal (Brasil, 1988), proíbe os entes federativos de cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2011, p .111): “O princípio da irretroatividade é fundamental para a segurança dos direitos individuais. Significa que a lei nova não pode atingir, no presente, os efeitos dos casos ocorridos no passado”.

Este princípio não possui qualquer exceção no ordenamento jurídico, seu conteúdo veda a cobrança de tributos em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que tenha os instituído ou aumentado (Brasil, 1988).

Já o princípio da legalidade tributária, veda à União, os Estados, o Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (Brasil, 1988).

De acordo com Paulsen (2024, p. 130), a legalidade tributária, diferentemente da legalidade geral, possui um conteúdo adicional, protegendo o contribuinte não somente quanto à instituição, mas também da majoração de tributos sem lei que o estabeleça.

O princípio da legalidade tributária comporta algumas exceções, conforme apresenta Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 102):

> [...] As exceções estabelecidas pela Constituição ao princípio da estrita legalidade tributária dizem respeito apenas à fixação das alíquotas do imposto de importação, do imposto de exportação, do IPI e do IOF (e, depois, por obra do poder constituinte derivado, também da CIDE-Combustíveis), que podem ser majoradas ou reduzidas por ato infralegal do Poder Executivo.

Ressalte-se que para a concessão de qualquer incentivo ou benefício tributário também é necessário lei, porém, norma específica que regule exclusivamente a matéria do tributo, conforme o art. 150, §6º da Constituição Federal:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g (Brasil, 1988).

Não há dúvidas de que a Lei do Bem atende ao princípio da legalidade, primeiro por sua espécie normativa ser uma Lei, produzida sob o crivo do Poder Legislativo, segundo, dispõe expressamente sobre os incentivos tributários concedidos, condições para uso, prazo e eventuais penalidades no descumprimento das obrigações.

Como desdobramento do princípio da legalidade, o princípio da tipicidade tributária, segundo Ricardo Lobo Torres (2011, p. 110), configura a necessidade de o fato gerador da obrigação tributária vir exaustivamente previsto em lei. Havendo a determinação da hipótese de incidência e ocorrência do fato gerador em lei, as demais situações que não configurem subsunção do fato a norma tributária, não vão ensejar o surgimento da obrigação tributária ao contribuinte.

Segundo o mesmo autor (Torres, 2011, p. 89), o princípio da legalidade, da tipicidade tributária, irretroatividade, anterioridade e proteção da confiança do contribuinte, são formas de concretização do valor jurídico da segurança jurídica. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2011, p. 89): “Os valores jurídicos são ideias inteiramente abstratas, supraconstitucionais, que informam todo o ordenamento jurídico e jamais se traduzem em linguagem normativa”.

Enquanto valores representam idealizações abstratas com alto grau de indeterminação que vão orientar o ordenamento jurídico, os princípios constituem o primeiro estágio de concretização dessas convicções, estando vinculados aos valores (Torres 2011, p. 89).

A segurança jurídica, como valor, reflete a necessidade de a lei ser não apenas justa, mas também estável. Sendo um valor, possui um conteúdo abstrato, materializando-se por meio de princípios destinados a proteger os direitos individuais do contribuinte e a efetivar o próprio valor da segurança jurídica (Torres, 2011, p. 106).

Outros autores, como Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 173), denominam como sobreprincípios valores jurídicos normativos importantes para o ordenamento, que são substancializados por meio dos princípios. A segurança jurídica figura como um sobreprincípio, apesar de não estar expressamente prevista na Lei Maior, porém, observa-se diversos princípios criados para operacionaliza-lo.

A segurança jurídica também pode ser entendida como um princípio, quando adotado o modelo de Robert Alexy (2015, p. 91) da diferenciação das normas em regras e princípios, sendo ordinária a adoção do termo princípio da segurança jurídica pela doutrina. Mesmo com as diversas nomenclaturas para segurança jurídica, percebe-se uma convergência de sentidos sobre a segurança jurídica como um valor essencial a ser buscado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Superado as discussões sobre a nomenclatura, adentremos no conteúdo segurança jurídica. De acordo com Leandro Paulsen (2024, p. 77), o princípio da segurança jurídica pode ser entendido como a qualidade de um sistema jurídico oferecer proteção contra riscos e incertezas, garantindo a confiança e previsibilidade nas relações jurídicas, manifestando-se em diversos dispositivos constitucionais resguardando os direitos dos cidadãos contra o arbítrio estatal.

Leandro Paulsen (2024, p. 77) afirma que: “Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção”. Dizer que algo está seguro exige a imposição de um determinado lapso temporal. Por essa razão, a segurança jurídica se materializa no passado, no presente e para o futuro (Ávila, 2011, p. 263).

De acordo com Humberto Ávila (2011, p. 264), a segurança jurídica no presente permite que o contribuinte tenha conhecimento das normas à que deve obediência em suas atividades naquele determinado momento, de modo que sua atuação é orientada com base nas normas em vigor.

A segurança jurídica do passado protege o contribuinte das dinâmicas mudanças do ordenamento jurídico, segundo Ávila (2011, p. 264): “[...] a CF/88 estabelece normas que protegem situações já resguardadas pelo próprio Direito no passado, como as garantias do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito”.

A projeção da segurança jurídica no futuro permite que o contribuinte saiba a quais regras estará sujeito no amanhã, o princípio da anterioridade é um exemplo de proteção da segurança jurídica do futuro (Ávila, 2011, p. 264).

A relação entre segurança jurídica e um Estado de Direito é indissociável, porque apenas por meio de ordem e de estabilidade das relações humanas e jurídicas fundamentadas nas próprias normas jurídicas, se alcança o respeito aos direitos fundamentais (Leão, 2023, p. 106-107). É impossível conceber um Estado de Direito que cobre tributos sem lei que o estabeleça, que não respeita o efeito da coisa julgada, ou até mesmo que permita a cobrança de tributo por fatos geradores ocorridos no passado.

Como bem aponta Humberto Ávila (2011, p. 266), a segurança jurídica é um instrumento de realização dos direitos fundamentais do contribuinte, em especial o da liberdade e da propriedade pois, a inexistência de uma segurança impede que o contribuinte exerça seu direito de autodeterminação e planejamento de sua atividade financeira.

Para haver segurança jurídica e o livre exercício do contribuinte se planejar, exercendo seus direitos individuais, é necessário a cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade das normas (Ávila, 2011, p. 282).

A cognoscibilidade está relacionada as alternativas à disposição do contribuinte, diante de uma variedade de sentidos que podem ser conduzido determinado texto normativo, ou seja, é a capacidade de aferir as consequências normativas de determinada atitude do contribuinte, saber qual norma aplica-se aquela conduta realizada. A cognoscibilidade não pode ser ampla, de modo que quanto maior o leque de consequências normativas, maior será a incerteza sobre os atos e, consequentemente, não haverá segurança jurídica (Ávila, 2011, p. 266).

A calculabilidade é a aptidão que o cidadão possui de antecipar e medir as consequências dos seus próprios atos. Enquanto a cognoscibilidade é aptidão para prever consequências normativas, a calculabilidade visa justamente medir a consequência dos atos e, novamente, o espectro de consequências calculáveis deve ser restrito, sob pena de existir imprevisibilidade (Ávila, 2011, p. 267). Abaixo um exemplo hipotético de uma situação em que não há calculabilidade:

> Do mesmo modo, se o contribuinte pode prever apenas duas consequências para prática de um ato próprio, mas se uma consequência é a obrigação de pagar mil reais a título de tributo e a

> outra é a obrigação de pagar um milhão de reais ao mesmo título, a rigor, também não há calculabilidade alguma (Ávila, 2011, p. 267).

A existência ou não da calculabilidade pode ser debatida no âmbito da Lei do Bem, especialmente à luz da consequência da avaliação dos projetos elaborados pelos participantes. O incentivo tributário da Lei do Bem é concedido de forma antecipada, sem uma verificação prévia dos projetos pelo órgão responsável, porém, a ratificação dos incentivos fica condicionada à posterior aprovação pelo grupo de auxílio técnico do MCTI (Brasil, 2017). Caso o projeto seja aprovado, a empresa participante não será cobrada por nenhum valor excedente. Porém, na hipótese do projeto ser indeferido, a empresa fica sujeita ao pagamento do montante principal do tributo, acrescido de juros e multas (Brasil, 2005). As duas possíveis consequências para um mesmo ato são bruscamente diferentes, enquanto uma permite uma redução da carga tributária, a outra impõe um demasiado ônus financeiro.

Essa imprevisibilidade decorrente da aprovação ou não do projeto para fins de utilização da Lei do Bem, viola a calculabilidade, impedindo as empresas de planejarem adequadamente seus incentivos em inovação e aumentando o riscos de se sujeitarem à própria Lei do Bem, sob uma punição maior do que se pagaria normalmente.

Outro aspecto da segurança jurídica é a confiabilidade, que se refere a uma situação em que os direitos fundamentais de liberdade são garantidos e protegidos pelo Direito, assegurados pela estabilidade, permanência e não retroatividade do ordenamento jurídico (Ávila, 2011, p. 268).

A função que a segurança jurídica exerce no ordenamento jurídico brasileiro é destacada por Martha Toribio Leão (2023, p. 112): “[...] a de instrumentalizar e assegurar o respeito à dignidade do contribuinte, garantindo-lhe que não seja surpreendido em sua liberdade de atuação por normas não previsíveis e calculáveis e de que tenha o direito assegurado de se planejar”.

A importância da segurança jurídica não se resume apenas à defesa dos direitos individuais do cidadão, mas também serve como elemento essencial ao crescimento da economia nacional. Armando Castelar Pinheiro (2005, p. 15), destaca que a incerteza jurídica dificulta a previsão dos efeitos das ações dos agentes econômicos, tornando as transações mais arriscadas e complexas, o que, por sua vez, desencoraja o investimento em ativos de longo prazo em nosso país.

A instabilidade das regras tributárias, mudanças abruptas de jurisprudência, frequentes modificações dos atos pretéritos e de entendimentos da Administração Pública, como o confisco realizado no Plano Collor acarreta um cenário de incerteza que aumenta o custo de oportunidade e afasta investimentos no país (Pinheiro, 2005, p. 20). Essa inconstância compromete a segurança jurídica, que é primordial para o avanço econômico do país, conforme afirma o referido economista (Pinheiro, 2005, p. 21):

> [...] a incerteza, a instabilidade, a imprevisibilidade e a falta de calculabilidade da norma reduzem o crescimento da economia e das exportações, diminuindo tanto a taxa quanto a qualidade do investimento e desacelerando o ritmo de expansão da produtividade. A descontinuidade da norma produz, além disso, injustiças, pois prejudica aqueles que, de boa-fé, aplicaram seus recursos em investimentos afundados na expectativa de manutenção das “regras do jogo”. Aumentar a segurança jurídica vai ajudar a tornar o Brasil um país mais próspero e a prevenir algumas injustiças.

Conclui-se que a segurança jurídica é essencial no contexto de aplicação da Lei do Bem. Ao assegurar que as regras do jogo não mudem de forma arbitrária, a segurança jurídica estimula a confiança dos investidores e empresários em destinar recursos para inovação, contribuindo para o crescimento econômico e a competitividade do país. Assim, a combinação da Lei do Bem com a segurança jurídica não apenas favorece o avanço tecnológico, mas também cria um ambiente propício para o desenvolvimento sustentável e a criação de empregos.

Por meio da exposição realizada neste capítulo, foi possível identificar os principais princípios tributários aplicáveis a Lei do Bem, bem como a importância desses na interpretação das normas e no ordenamento jurídico.

No entanto, para uma análise completa da efetividade dos incentivos da Lei do Bem, é imprescindível considerar tanto os aspectos qualitativos quanto os quantitativos que evidenciam a abrangência e o impacto da norma nos âmbitos nacional, estadual e municipal, tema que será detalhado no próximo capítulo.

4 INOVAÇÃO E LEI DO BEM EM NÚMEROS: UMA VISÃO NACIONAL, ESTADUAL E MUNICIPAL

O presente capítulo tem como objetivo apresentar dados empíricos sobre a utilização da Lei do Bem e sobre a inovação no âmbito nacional, estadual, distrital e municipal, com foco único no Município de Juiz de Fora – MG. Foram analisados não apenas os dados gerais sobre o uso dos incentivos tributário oferecidos pela Lei do Bem, mas também a quantidade de microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) que aderiram a essa política de incentivo à inovação, destacando as características e o alcance desse benefício entre empresas de diferentes portes.

Na presente dissertação utilizou-se dados referentes ao período de 2018 a 2022, por serem os mais atuais disponíveis no momento da elaboração da pesquisa. A escolha desse intervalo temporal se justifica pela sua relevância em capturar tanto os efeitos mais recentes das políticas tributárias voltadas para o incentivo à inovação quanto as mudanças no cenário econômico e legislativo ocorridas no Brasil durante esses anos. Além disso, o período contempla o suficiente para uma análise robusta das variações no uso dos incentivos tributários, permitindo uma compreensão abrangente dos impactos das políticas da Lei do Bem, com especial atenção às microempresas e empresas de pequeno porte no município de Juiz de Fora.

A metodologia para a coleta de dados foi composta por uma pesquisa documental, com vista a obtenção de dados de fontes primárias, incluindo os relatórios do MCTI sobre a Lei do Bem, o ranking de inovação da WIPO, estudos setoriais das pessoas jurídicas no Brasil elaborados pela Receita Federal e estatísticas econômicas oferecidas pelo IBGE e FJP. Como fonte documental secundária, utilizou-se de pesquisas realizadas pelo SEBRAE sobre ME e EPPs e da FIESP sobre inovação.

A coleta de dados para identificar a adesão da Lei do Bem pelas ME e EPP em Juiz de Fora foi realizada em diversas etapas. Inicialmente, acessou-se a página oficial do MCTI sobre a Lei do Bem, onde estão disponíveis relatórios anuais consolidados em planilhas, sendo que cada aba da planilha representa um ano base. Esses dados incluem informações como a razão social, número do CNPJ e unidade federativa das empresas participantes. Após essa etapa, aplicou-se um filtro para isolar as empresas localizadas no Estado de Minas Gerais, restringindo a análise às empresas relevantes. Posteriormente, utilizando os números de CNPJ obtidos, foi realizada uma consulta individual no portal da Receita Federal para identificar o porte das empresas e verificar

sua sede, garantindo a inclusão apenas de empresas localizadas em Juiz de Fora (MG). Esse processo envolveu a análise manual de 1.023 registros, assegurando a precisão e relevância dos dados.

Após o tratamento dos dados e identificadas as ME e EPP que aderiram a Lei do Bem em Juiz de Fora - MG, buscou-se verificar, se os requisitos para fruição da Lei do Bem estão em conformidade com os princípios constitucionais tributários. Para isso, foi conduzida uma abordagem com base no método dedutivo, partindo de pressupostos teóricos fundamentados não apenas na normativa da Lei do Bem, mas, sobretudo, nos princípios tributários consagrados, em conformidade com a doutrina jurídica.

Ao cruzar os dados empíricos com uma análise jurídica baseada na interpretação doutrinária, foi possível identificar os desafios enfrentados pelas ME e EPP para acessar esses incentivos e verificar se os requisitos para adesão à Lei do Bem está alinhada aos princípios tributários. Assim, o estudo buscou não apenas mapear a aplicação prática da legislação, mas também refletir sobre sua adequação jurídica e suas implicações no contexto econômico.

Os dados analisados são expostos nos próximos subcapítulos, e seguem uma ordem de maior abrangência para menor abrangência. Portanto, parte primeiro dos números no âmbito nacional, em seguida para os dados estaduais de Minas Gerais, e, por fim, os dados do Município de Juiz de Fora.

4.1 DADOS NACIONAIS DA LEI DO BEM

Do ano de 2018 até 2022 houve um aumento no número de empresas participantes da Lei do Bem, saltando de 1.848 em 2018 para 3.493 em 2022. Durante todo o período compreendido, sempre houve aumento no número de empresas que usaram a Lei do Bem. A quantidade de projetos, o total de investimentos e de renúncia fiscal ocasionada pela Lei do Bem, também foi progressiva ao longo do tempo. Em 2018, foram 10.876 projetos apresentados, aproximadamente 2,73 bilhões de reais em renúncia fiscal e 12,37 bilhões o total de investimentos realizados com a Lei do Bem. Já em 2022, foram apresentados 13.789 projetos, uma renúncia fiscal de aproximadamente 7,9 bilhões de reais e 35,74 bilhões em investimentos (MCTI, 2024).

Os dados acima estão sistematizados na tabela abaixo:

Tabela 2 – Dados da Lei do Bem no Brasil

Ano Base	Total dos investimentos	Quantidade de Projetos	Quantidade de empresas	Renúncia Fiscal
2018	12,37 bilhões de reais	10.876	1.848	2,73 bilhões de reais
2019	15,37 bilhões de reais	12.168	2.288	3,58 bilhões de reais
2020	17,40 bilhões de reais	11.660	2.564	3,87 bilhões de reais
2021	27,19 bilhões de reais	13.204	3.012	5,86 bilhões de reais
2022	35,74 bilhões de reais	13.789	3.493	7,90 bilhões de reais

Fonte: elaborado pelo autor com fundamento nos dados do MCTI (2024)

Por meio de uma análise dos dados sintetizados na tabela acima observou-se um aumento de aproximadamente 89% no número de empresas que aderiram à Lei do Bem, enquanto o total de investimentos declarados realizados por meio desse incentivo cresceu cerca de 289%. Em contrapartida, o número de projetos declarados apresentou um crescimento mais modesto, de apenas 27%. Ainda assim, a renúncia fiscal total associada à Lei do Bem foi ampliada em 289%.

Em paralelo aos números nacionais da Lei do Bem, a Organização Mundial de Propriedade Intelectual divulga anualmente um estudo sobre o índice de inovação global (IIG). No referido estudo, se analisa os seguintes elementos da economia que viabilizam e facilitam o desenvolvimento de atividades inovadoras: instituições; capital humano e pesquisa; infraestrutura; sofisticação do mercado; sofisticação empresarial; produtos de conhecimento e tecnologia; e produtos criativos (WIPO, 2024).

No mesmo intervalo, de 2018 a 2022, o Brasil apresentou uma pequena melhora no índice mundial de inovação, passando da 64ª posição para a 54ª. Considerando apenas países da América Latina e do Caribe, saltou da 6ª posição em 2018 para a 2ª posição em 2022. Ressalte-se que atualmente, o Brasil ocupa a 50ª posição no ranking mundial, sendo a economia mais inovadora da América Latina e Caribe (WIPO 2024).

A fim de permitir uma análise do desempenho do Brasil no ranking mundial de inovação, a tabela a seguir que demonstra a posição do país e a relação total de

países participantes do ranking elaborado pela Organização Mundial de Propriedade Intelectual:

Tabela 3 – Posição do Brasil no Ranking Global de Inovação

Ano	Posição no Ranking	Número de países participantes
2018	64º	126
2019	66º	129
2020	62º	131
2021	57º	132
2022	54º	132

Fonte: elaborado pelo autor com fundamento nos dados da WIPO (2024)

Os dados discriminados na tabela acima, sobre a posição do Brasil no ranking global de inovação, em conjunto com os dados relativos à Lei do Bem no âmbito nacional, revelam importantes relações entre o aumento dos investimentos em pesquisa e desenvolvimento e o desempenho do país na arena internacional de inovação.

O aumento nos investimentos realizados por meio da Lei do Bem parece ter contribuído para uma melhora significativa na posição do Brasil no Ranking Global de Inovação entre 2018 e 2022. Durante esse lapso temporal, os investimentos em inovação cresceram de 12,37 bilhões de reais para 35,74 bilhões de reais, enquanto o país avançou do 64º para o 54º lugar no ranking. Essa correlação positiva demonstra que o incremento nos recursos direcionados para pesquisa e desenvolvimento pode ter impulsionado a capacidade inovadora do Brasil, resultando em avanços expressivos na classificação global.

Além disso, o crescimento na renúncia fiscal, que aumentou de 2,73 bilhões de reais em 2018 para 7,90 bilhões em 2022, parece ter desempenhado um papel fundamental no estímulo à participação das empresas no programa. O aumento no número de empresas beneficiadas pela Lei do Bem, passando de 1.848 em 2018 para 3.493 em 2022, reforça a eficácia dos incentivos tributários como ferramenta de promoção à inovação e desenvolvimento econômico. Esses dados indicam que o ambiente fiscal favorável é capaz de fomentar mais investimentos no setor de tecnologia e de pesquisa.

Em 2019, o número de projetos aumentou em relação a 2018, mas o Brasil caiu no ranking de inovação, indo para a 66ª posição. Em 2020, embora a posição no ranking tenha melhorado para 62º, o número de projetos foi menor em relação ao ano anterior. Isso sugere que, apesar do aumento na quantidade de investimentos e projetos, outros fatores externos, como a pandemia também podem ter influenciado a posição do Brasil no ranking de inovação.

Pelos dados, verifica-se uma tendência geral de uma relação diretamente proporcional entre os investimentos em inovação realizados por meio da Lei do Bem e a posição do Brasil no ranking global. É evidente que outros fatores como infraestrutura, ambiente de negócios, capital humano, dentre outros, desempenham papéis relevantes na definição da posição do Brasil no ranking de inovação, porém, há uma clara relação entre o aumento do uso da Lei do Bem e o avanço do Brasil nos rankings de inovação.

Para verificar a adesão das empresas brasileiras à Lei do Bem, não basta apenas a análise dos números absolutos sobre a quantidade de empresas usufruidoras, valor da renúncia fiscal e total de projetos. Também é necessário identificar o universo total da empresas existentes no país que são aptas para utilizar os incentivos tributários, ou seja, deve-se identificar o número total de empresas e quantas são tributadas pelo lucro real.

A tabela abaixo, elaborada com dados da Receita Federal do Brasil (Brasil, 2024), apresenta o número total de empresas tributadas pelo regime do lucro real e a sua proporção em relação ao número total de CNPJs no Brasil:

Tabela 4 – Representatividade das empresas no regime do lucro real frente ao total de CNPJs no Brasil

Ano	Total de empresas tributadas pelo regime do lucro real	Proporção em relação ao total de CNPJs no Brasil
2018	169.160	1,38%
2019	179.744	1,42%
2020	190.775	1,38%
2021	204.991	1,28%
2022	220.393	1,33%

Fonte: elaborado pelo autor com fundamento nos dados da Receita Federal do Brasil (2024)

A referida tabela expõe o crescimento constante no número de empresas tributadas pelo regime do lucro real de 2018 a 2022. O número aumentou de 169.160 em 2018 para 220.393 em 2022, indicando um aumento de aproximadamente 30% ao longo do período. Porém, embora o número total de empresas tributadas pelo lucro real tenha aumentado, a proporção em relação ao total de CNPJs não acompanhou o crescimento de forma linear, variando entre 1,28% e 1,42% ao longo dos anos.

O reduzido número de empresas aptas a usufruir da Lei do Bem por conta do regime de tributação está evidenciado na tabela acima. Em todos os anos do período analisado, mais de 98,5% das empresas brasileiras sequer puderam fazer uso dos incentivos tributários da Lei do Bem, por conta do regime de tributação. Essa exclusão claramente afronta ao princípio da isonomia e da livre concorrência, ao beneficiar apenas uma irrisória parte das pessoas jurídicas que realizam atividade empresarial, promovendo a segregação entre empresas em situação de igualdade e criando desigualdade de condições entre concorrentes.

Ao comparar os dados sobre as empresas tributadas pelo regime do lucro real com os números da Lei do Bem, no mesmo lapso temporal, verifica-se que o aumento de 89,1% no número de empresas utilizando a Lei do Bem foi significativamente maior que o aumento de 30,2% no número de empresas tributadas sobre o regime do lucro real, representando uma tendência crescente no uso do referido incentivo tributário nas empresas.

A referida tendência é confirmada quando verificamos o número total de empresas tributadas pelo regime do lucro real e quantas empresas utilizaram a Lei do Bem durante o lapso temporal de 2018 a 2022. Por meio destes dados identifica-se proporcionalmente quantas empresas, dentro do universo de empresas aptas ao uso da Lei do Bem, aderiram ao incentivo tributário.

A tabela a seguir apresenta o número total de empresas tributadas pelo regime do lucro real em cada ano, a quantidade que efetivamente utilizou os incentivos da Lei do Bem e a proporção que essas empresas representam dentro do universo de empresas aptas ao uso desse benefício. Esses dados proporcionam uma visão clara da evolução da adesão ao incentivo tributário ao longo do tempo, destacando o papel das empresas de grande porte nas políticas de incentivo à pesquisa e desenvolvimento no Brasil.

Tabela 5 – Evolução da utilização da Lei do Bem por Empresas Tributadas pelo Regime do Lucro Real

Ano	Total de empresas tributadas pelo regime do lucro real	Total de Empresas que utilizaram a Lei do Bem	Proporção de Empresas no Lucro Real que usaram a Lei do Bem
2018	169.160	1.848	1,09%
2019	179.744	2.288	1,27%
2020	190.775	2.564	1,34%
2021	204.991	3.012	1,46%
2022	220.393	3.493	1,58%

Fonte elaborado pelo autor com fundamento nos dados da Receita Federal do Brasil e MCTI (2024)

Verifica-se que durante o período de 2018 a 2022 houve uma expansão significativa no uso da Lei do Bem, refletindo o fortalecimento da política de incentivo à inovação no Brasil pelos agentes econômicos. O aumento de empresas beneficiárias e o crescimento expressivo nos investimentos em pesquisa e desenvolvimento estão correlacionados a um avanço do Brasil no Ranking Global de Inovação. Apesar desse progresso, a análise revelou que apenas uma pequena fração das empresas são aptas a utilizar os incentivos tributários da Lei do Bem, evidenciando as limitações estruturais do programa e levantando questões sobre a acessibilidade e equidade dos benefícios oferecidos.

Dando sequência à análise, o próximo subcapítulo examina a aplicação da Lei do Bem no Estado de Minas Gerais, onde se observa o papel crucial da inovação regional e seu impacto na economia local. Será abordado o panorama das empresas mineiras que utilizam os incentivos tributários, destacando-se as particularidades econômicas do estado, além de discutir como a Lei do Bem tem potencializado o desenvolvimento de setores estratégicos em Minas Gerais.

4.2 A LEI DO BEM EM MINAS GERAIS

Para alcançar os objetivos previstos na dissertação, foi necessário delimitar um espaço geográfico para a análise da adesão das ME e EPP à Lei do Bem. Nesse

cenário, optou-se pela análise do Estado de Minas Gerais, que representa aproximadamente 9% do PIB brasileiro e ocupa a posição de terceiro maior estado em termos econômicos no país (IBGE, 2024). Minas apresenta uma economia diversificada, com setores econômicos de destaque, como a agropecuária, marcada pela produção expressiva de grãos e bovinos; a indústria, alicerçada na extração mineral, siderurgia e transformação de metais; e o setor de serviços, que desempenha papel fundamental na geração de empregos e renda (FJP, 2024). Ademais, o estado abriga a cidade de Juiz de Fora, que será analisada em maiores detalhes no capítulo seguinte, dada sua relevância estratégica no contexto da pesquisa.

Dessa forma, analisar a adesão das ME e EPP à Lei do Bem em Minas Gerais é fundamental para identificar os desafios específicos enfrentados por pequenas empresas, de diferentes perfis empresariais e setores econômicos, e propor ajustes na política, de forma a facilitar o acesso aos benefícios e expandir a capacidade de inovação estadual. Para realização dessa análise, em um primeiro momento, serão apresentados dados integrais da Lei do Bem em Minas, sem o recorte dos números de ME e EPP, e em seguida será verificado a adesão dessas empresas durante o período de 2018 a 2022, identificando seu nome empresarial, número do CNPJ e localização.

Minas Gerais é o Estado com a terceira maior economia do Brasil (IBGE, 2024), porém, seus resultados em termos de adesão e impacto com a Lei do Bem não refletem esse desempenho econômico robusto. Embora a lei ofereça incentivos tributários que visam estimular a inovação e o desenvolvimento tecnológico, a participação das empresas mineiras no programa é relativamente modesta em comparação com outros estados de menor porte econômico durante o período de 2018 a 2022.

Nesse espaço temporal, o Estado de Minas Gerais apresentou um crescimento tanto no número de empresas quanto no número de projetos aprovados pela Lei do Bem. Para compreender melhor esse avanço e suas implicações, cada um desses dados será abordado separadamente e sintetizado na tabela a seguir, permitindo, posteriormente, uma análise crítica que explore as razões e os impactos desse desempenho no contexto estadual.

Tabela 6 – Evolução da utilização da Lei do Bem por Empresas do Estado de Minas Gerais (2018-2022)

Ano	Número de empresas	Número de Projetos
2018	141	751
2019	181	861
2020	195	768
2021	229	756
2022	277	822

Fonte: elaborado pelo autor com fundamento nos dados da Receita Federal do Brasil e MCTI (2024)

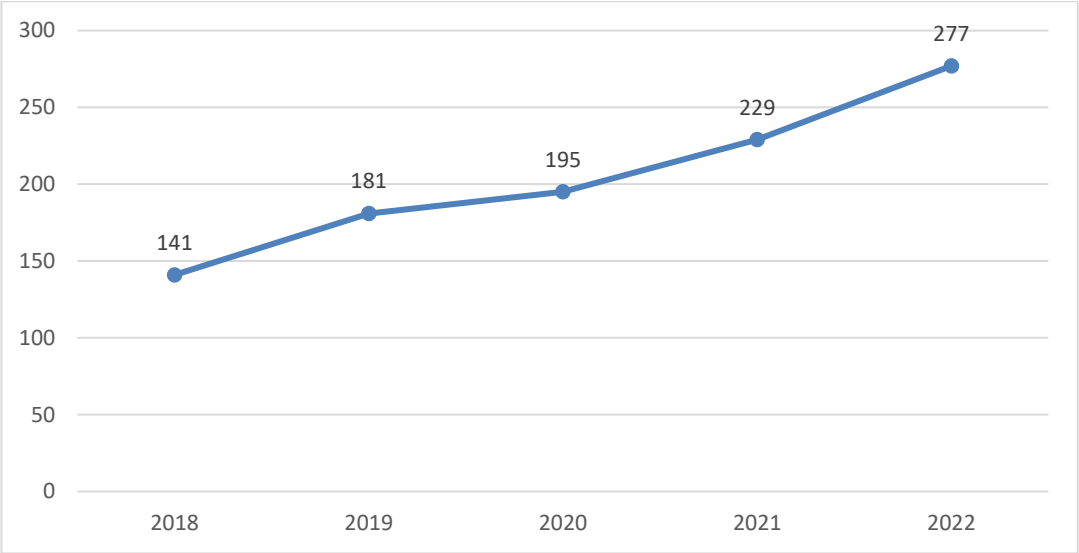
Em relação ao número de empresas, no ano de 2018 o Estado contava com 141 empresas participantes. No ano seguinte, esse número aumentou para 181, representando um crescimento de 28,37%, o maior aumento proporcional registrado no período.

Entre 2019 e 2020, o crescimento foi mais moderado, com um acréscimo de 7,73%, passando para 195 empresas. De 2020 para 2021, houve uma retomada no ritmo de crescimento, com o número de empresas subindo para 229, um aumento de 17,44%. Finalmente, entre 2021 e 2022, o crescimento foi ainda mais expressivo, de 20,96%, totalizando 277 empresas participantes. Esse aumento contínuo reflete uma expansão significativa da base de empresas participantes da Lei do Bem em Minas Gerais.

É interessante observar que o menor aumento proporcional do número de empresas em MG que aderiram à Lei do Bem foi em 2020, ano da COVID-19. É possível que, por conta das consequências econômicas e sociais ocasionadas pela pandemia, houve uma redução no ritmo da utilização da Lei do Bem.

A evolução do número de empresas que utilizaram a Lei do Bem em Minas Gerais será apresentada no gráfico a seguir, permitindo a visualização dos dados de forma clara, bem como as tendências e variações dos elementos ao longo do período.

Gráfico 1- Evolução do número de empresas em Minas Gerais que aderiram à Lei do Bem (2018–2022)



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do MCTI (2024).

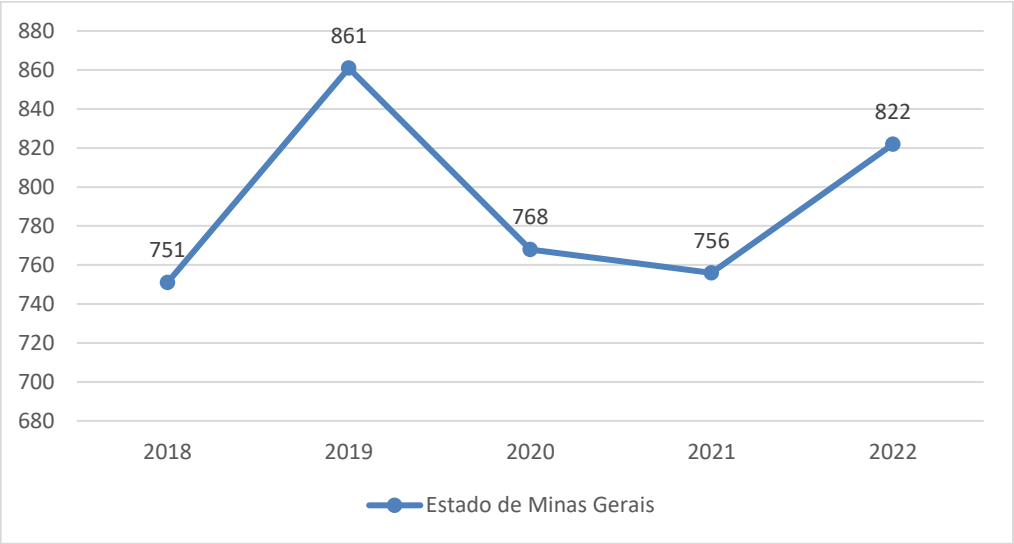
Pelo gráfico acima, é perceptível o crescimento da adesão de empresas à Lei do Bem em Minas Gerais no período de 2018 a 2022. Nesse lapso temporal, o número de empresas que aderiram à Lei do Bem em Minas apresentou um crescimento expressivo, passando de 141 para 277 empresas, o que representa um aumento acumulado de 96,45%. Esse crescimento evidencia uma ampliação significativa na participação de empresas mineiras em projetos de P&D e inovação.

Enquanto o número de empresas que aderiram à Lei do Bem sempre demonstrou crescimento constante, o número de projetos apresentados oscilou significativamente ao longo dos anos.

Em 2018, Minas contava com 751 projetos registrados. No ano de 2019, houve um crescimento significativo de 14,65%, em relação ao ano anterior, totalizando 861 projetos, o maior número registrado no período analisado. No entanto, em 2020, o número de projetos sofreu uma redução de 10,8%, caindo para 768. Esse declínio pode estar associado aos impactos da pandemia de COVID-19, que limitou investimentos em inovação. Os números de projetos também caíram em 2021, embora de forma mais suave, com uma redução de 1,56%, totalizando 756. Por fim, em 2022, houve uma recuperação no número de projetos, com um aumento de 8,73%, alcançando 822 iniciativas. Apesar dessa recuperação, o número de projetos em 2022 ainda não ultrapassou o pico registrado em 2019.

O gráfico abaixo ilustra a oscilação ocorrida no número de Projetos da Lei do Bem no Estado de Minas Gerais.

Gráfico 2: Número de Projetos da Lei do Bem em Minas Gerais (2018 a 2022)



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do MCTI (2024).

Em relação ao porte das empresas que fizeram uso da Lei do Bem em Minas Gerais, a maior parte sequer se enquadra nos portes de ME e EPP da Lei Complementar 123, seja por conta do regime societário adotado ou da receita bruta ultrapassar o limite de R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), definido na legislação (Brasil, 2006).

Durante a pesquisa, também se verificou que a ampla maioria das empresas que aderiram à Lei do Bem atuam em setores lucrativos como mineração, bancos, indústria, agropecuária e agricultura, além de possuírem grande relevância no cenário econômico estadual e nacional (MCTI, 2024). Por outro lado, ficou claramente evidenciado o baixíssimo número de ME e EPP que aderiram à Lei do Bem no Estado de Minas Gerais, conforme se demonstrará a seguir:

No ano de 2018, apenas uma empresa que utilizou a Lei do Bem, figurava como EPP ou ME. Essa empresa foi a Lafaiete Provedor de Internet e Telecomunicacoes Ltda-EPP, inscrita no CNPJ 10.552.549/0001-42, com sede na cidade de Conselheiro Lafaiete – MG (Brasil, 2024).

Em 2019, o número de ME e EPP que utilizaram a Lei do Bem aumentou em relação a 2018, passando de uma para duas empresas. Essas empresas foram a Dito Internet Ltda. – ME, inscrita no CNPJ 10.399.001/0001-04 e sediada em Belo

Horizonte - MG, e a Kanzo Comércio e Indústria de Confecções - EIRELI – EPP, inscrita no CNPJ 05.488.112/0001-57 e localizada em Iturama – MG (Brasil, 2024).

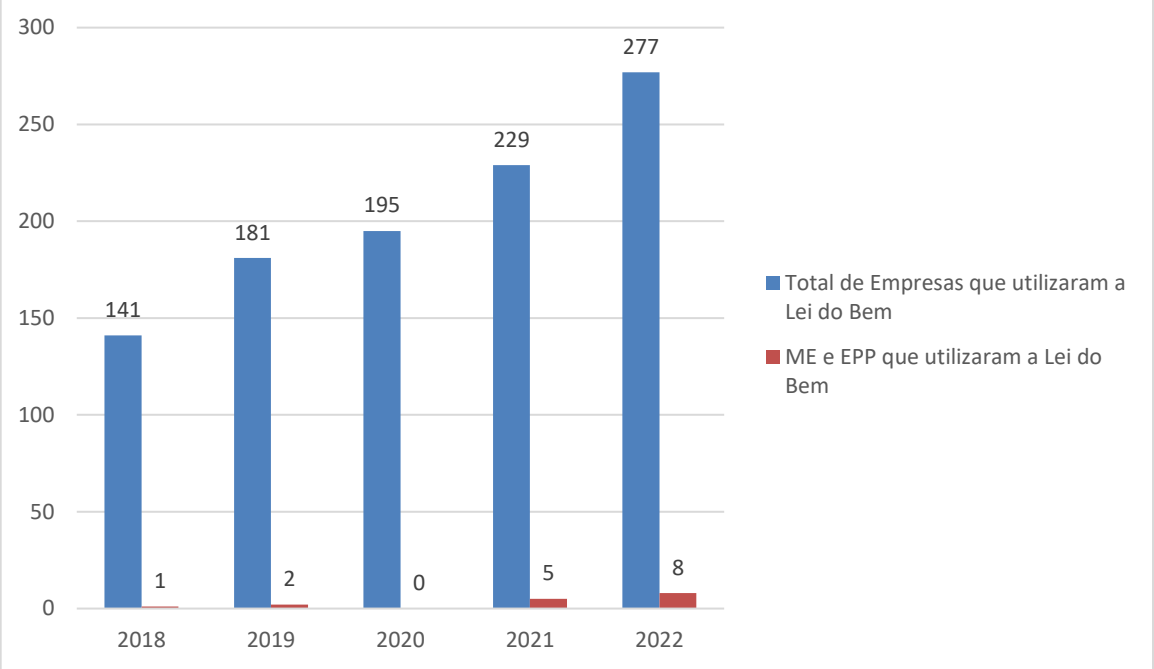
No ano de 2020, das 195 empresas que utilizaram a Lei do Bem, nenhuma figurava como ME ou EPP, evidenciando um retrocesso (Brasil, 2024).

Já no ano de 2021, um total de cinco empresas de pequeno porte fizeram uso da Lei do Bem. A Dito Internet Ltda. – ME, inscrita no CNPJ 10.399.001/0001-04 e sediada em Belo Horizonte – MG, novamente figurando na lista, a Etus Media Holding Ltda., inscrita no CNPJ 27.670.034/0001-40, com sede em Belo Horizonte, a Gerencianet Pagamentos do Brasil Ltda. – EPP, inscrita no CNPJ 09.089.356/0001-18, com sede em Ouro Preto, a Juris Correspondente Serviços de Informação na Internet Ltda., inscrita no CNPJ 16.577.036/0001-72, sediada em Belo Horizonte, e a Solucoes Inteligentes em Desenvolvimento de Sistema Ltda. – ME, inscrita no CNPJ 14.422.279/0001-06, também sediada em Belo Horizonte (Brasil, 2024).

Em 2022 houve um aumento em relação ao ano anterior, saltando para 8 o número de ME e EPP que fizeram uso da Lei do Bem, sendo elas: a Etus Media Holding Ltda., inscrita no CNPJ 27.670.034/0001-40, que aparece pela segunda vez consecutiva; a empresa Fiscoplan Tecnologia Tributaria Ltda., inscrita no CNPJ 33.242.075/0001-38, com sede na cidade de Juiz de Fora; Forca Tarefa Tecnologia e Serviços Ltda. inscrita no CNPJ 14.798.576/0001-50, sediada em Uberlândia; Forca Tarefa Vigilância e Segurança Ltda., inscrita no CNPJ 14.808.563/0001-15, também sediada em Uberlândia; Galax Pay Instituicao de Pagamento Ltda., inscrita no CNPJ, 30.765.018/0001-45, localizada em Belo Horizonte; Info Tecnologia e Sistemas Ltda., inscrita no CNPJ 07.777.542/0001-14 e localizada em Belo Horizonte; Izap Tecnologia e Serviços Ltda., inscrita no CNPJ 10.314.480/0001-19, com sede em Belo Horizonte; e Juris Correspondente Serviços de Informação Na Internet Ltda., inscrita no CNPJ 16.577.036/0001-72, também localizada em Belo Horizonte (Brasil, 2024).

A baixa adesão das ME e EPP à Lei do Bem é verificada quando analisado o quantitativo de empresas que usaram a Lei do Bem, e em paralelo, o número de ME e EPP que utilizaram. O gráfico abaixo ilustra o total de empresas que utilizaram a Lei do Bem em MG e quantas delas são ME e EPP.

Gráfico 3 – Utilização da Lei do Bem por ME e EPP em Minas Gerais (2018-2022)



Fonte: Elaborado pelo autor com fundamento nos dados do MCTI (2024)

Em termos numéricos, apenas 0,71% das empresas participantes da Lei do Bem em 2018 eram ME ou EPP. Em 2019, esse número cresceu ligeiramente, quando duas empresas fizeram uso da Lei do Bem, elevando a proporção para 1,1% entre as 181 empresas participantes.

Como em 2020 não houve registro de empresas utilizando a Lei do Bem, resultando em uma proporção de 0% entre as 195 empresas contabilizadas no Estado.

A partir de 2021, houve uma recuperação mais expressiva. Cinco empresas utilizaram a Lei do Bem, correspondendo a 2,18% das 229 empresas participantes naquele ano. Em 2022, a tendência de crescimento continuou, com oito empresas utilizando o benefício, o que representou 2,89% das 277 empresas. Esse aumento demonstra uma maior conscientização ou incentivo para o uso da Lei do Bem nos anos mais recentes, embora a proporção geral ainda seja relativamente baixa.

Esses dados evidenciam a baixa adesão da Lei do Bem pelas Micro e Pequenas Empresas (MEs e EPPs) no Estado de Minas Gerais, mesmo considerando o aumento percentual nos últimos anos. O cenário torna-se ainda mais significativo quando comparado ao número expressivo de empresas potencialmente elegíveis no

Estado: 106.105 EPPs e 723.147 MEs, já excluídos os Microempreendedores Individuais (MEIs), que não podem usufruir dos benefícios da Lei do Bem devido à obrigatoriedade de tributação pelo Simples Nacional (Brasil, 2024). Essa limitação estrutural evidencia a necessidade de ajustes ou alternativas legislativas para ampliar a abrangência da política de incentivo à inovação, especialmente entre as micro e pequenas empresas, que compõem uma parcela de 32,7% do PIB estadual e responsáveis pela empregabilidade de mais de dois milhões e meio de pessoas, equivalente a 45,47% dos empregados em atividade no Estado de Minas Gerais (SEBRAE, 2021).

O cenário excludente da Lei do Bem em relação à forma de tributação também se manifesta em Minas Gerais. Dados da Receita Federal do Brasil (RFB) mostram que, em 2021, das 691.056 empresas ativas no estado, excluídos os MEIs, apenas 22.106 eram tributadas pelo regime do lucro real, o que corresponde a apenas 3,19% do total e, consequentemente, ao universo de empresas aptas a usufruir dos incentivos tributários. Já em 2022, dos 737.545 CNPJs registrados, apenas 23.946 adotavam esse regime de tributação, representando cerca de 3,2% das empresas mineiras (BRASIL, 2024). Esses números evidenciam a restrição do acesso aos incentivos voltados à inovação.

Esses dados demonstram que a Lei do Bem impõe restrições significativas, beneficiando um número limitado de empresas. Essas limitações reforçam o argumento de que os incentivos concedidos resultam em violações aos princípios da isonomia e da justiça tributária, uma vez que estabelecem um tratamento excessivamente diferenciado entre companhias.

Diante da análise da aplicação da Lei do Bem em Minas Gerais, fica evidente que, apesar do seu potencial para estimular a inovação, sua estrutura restritiva limita o acesso aos incentivos, resultando em um cenário de exclusão para a maioria das empresas do estado e comprometendo a equidade na distribuição dos benefícios. No subcapítulo adiante, analisar-se-á a aplicação da Lei do Bem em Juiz de Fora, evidenciando o impacto da inovação no dinamismo econômico municipal.

4.3 A LEI DO BEM NO MUNICÍPIO DE JUIZ DE FORA (MG)

A cidade de Juiz de Fora foi escolhida como objeto deste estudo quantitativo por ser a 4ª cidade mais populosa e o 6º maior PIB, dentre as cidades do Estado de

Minas Gerais (IBGE, 2024). Além disso, a cidade não está localizada próxima à capital Belo Horizonte, que é o principal centro econômico do Estado, de modo que as grandes empresas obviamente se concentrariam em tal local.

A cidade conta com uma economia diversificada, com destaque para os setores de serviços, indústria e comércio. O setor de serviços lidera a geração de renda e empregos, impulsionado por atividades nas áreas de saúde, educação, transporte e alimentação. A indústria se destaca nos segmentos de produtos alimentícios, metalurgia, vestuário e construção civil, consolidando a cidade como um polo regional. O comércio, por sua vez, conta com uma ampla rede varejista e atacadista em geral, destacando-se também o comércio e reparação de veículos automotores e motocicletas, atendendo tanto a população local quanto aos municípios vizinhos, reforçando o papel estratégico da cidade em Minas Gerais (SEBRAE, 2024).

Atualmente a cidade ocupa o 1º lugar no ranking de liberdade econômica e 2º lugar em segurança jurídica, 39º lugar em ambiente econômico municipal, 22º em infraestrutura municipal no estudo elaborado pelo Ministério da Economia (Brasil, 2022).

Os dados apresentados evidenciam o potencial que a cidade possui no âmbito econômico, em especial na inovação, que recentemente, promulgou a Lei Municipal nº 14.746 (Juiz de Fora, 2023) instituindo o Sistema de Inovação de Juiz de Fora, definindo as diretrizes do sistema de inovação, seus atores constitutivos, os mecanismos de fomento e apoio à inovação, a constituição do Fundo Municipal de Desenvolvimento da Inovação (FMDI), a operação dos polos e ambientes de inovação no território municipal, além das atribuições do Conselho Municipal de Desenvolvimento Econômico, Tecnologia e Inovação.

A cidade também conta com o Centro Regional de Inovação e Transferência de Tecnologia (CRITT) da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), órgão incumbido de promover a transferência de tecnologia, o empreendedorismo e soluções inovadoras, apoiando empresas no desenvolvimento de produtos, melhoria de processos e proteção do conhecimento, com foco em incubação tecnológica, treinamento e transferência de tecnologia (Oliveira *et. al.*, 2020, p. 461).

Mesmo com um ecossistema propício ao desenvolvimento da inovação, a adesão da Lei do Bem por empresas juizforanas, em especial, as ME e EPP, não foi nem um pouco satisfatória.

No ano de 2018, nenhuma ME ou EPP usufruiu da Lei do Bem no município. Porém, duas empresas de maior porte fizeram uso dos incentivos, sendo elas a “BECTON DICKINSON INDUSTRIAS CIRURGICAS LTDA”, inscrita no CNPJ 21.551.379/0001-06, cuja principal atividade econômica realizada é a fabricação de instrumentos não-eletrônicos e utensílios para uso médico, cirúrgico, odontológico e de laboratório, e a “INDUSTRIA E COMERCIO JOSE DE PAULA S/A”, inscrita no CNPJ 21.489.976/0001-40, cuja principal atividade econômica realizada é a fabricação de biscoitos e bolachas.

Em 2019, as empresas citadas anteriormente continuaram utilizando a Lei do Bem enquanto nenhuma ME ou EPP fizesse uso. Já em 2020, apenas uma empresa de Juiz de Fora, a INDUSTRIA E COMERCIO JOSE DE PAULA S/A, utilizou a Lei do Bem. Em 2021, ambas as empresas voltam a utilizar a Lei do Bem.

No ano de 2022, a empresa FISCOPLAN TECNOLOGIA TRIBUTARIA LTDA, inscrita no CNPJ 33.242.075/0001-38, cuja principal atividade econômica desempenhada é o desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, que é uma EPP, fez uso da Lei do Bem, juntamente com a INDUSTRIA E COMERCIO JOSE DE PAULA S/A.

Dentro do período analisado, um total de apenas 3 empresas de Juiz de Fora fizeram uso da Lei do Bem, sendo que apenas uma figurava como EPP. O destaque foi a empresa INDUSTRIA E COMERCIO JOSE DE PAULA S/A, que durante todo o período analisado utilizou os incentivos tributários previstos pela legislação.

Em um universo de 28.157 (Brasil, 2024) empresas ativas na cidade, independente do porte, apenas 3 fazerem uso da Lei do Bem, representa um número muito ínfimo perto da expectativa de adesão no município.

Se por um lado a baixa adesão das empresas de Juiz de Fora representa um desafio no ambiente de negócios local, por outro pode representar uma oportunidade única para que as empresas locais invistam em inovação e se destaquem em um mercado menos concorrido.

A baixa adesão de empresas juizforanas, sejam estas ME ou EPP, à Lei do Bem, comprova as hipóteses apresentadas de que os requisitos para fazerem uso da Lei do Bem excluem a maior parte das empresas a realizarem tais incentivos tributários. O estabelecimento de critérios restritivos à Lei do Bem, como a exigência do regime do lucro real, fere diretamente os princípios tributários, em especial o da isonomia, limitando o acesso aos incentivos à maior parte das empresas, exigindo a

adoção de um regime tributário que não reflete a realidade econômica vivenciada pela ampla maioria das empresas, limitando o potencial de inovação.

5 PROPOSTAS PARA MELHORIA DA LEI DO BEM

A Lei do Bem é o principal instrumento de incentivo tributário a inovação no Brasil, porém, apesar de sua relevância, a adesão das empresas brasileiras ainda é muito baixa, conforme exposto no capítulo anterior. A fim de estimular a adesão das empresas brasileiras ao incentivo tributário, a seguir serão apresentadas cinco propostas de alterações para a Lei do Bem. Essas medidas para a melhora do incentivo, são importantes para o desenvolvimento do setor produtivo brasileiro, redução das desigualdades e criação de soluções em áreas como saúde, educação e meio ambiente.

A primeira alteração sugerida é ampliar para o regime tributário do lucro presumido e para o regime do Simples Nacional, em alguma medida, os incentivos tributários concedidos originalmente na Lei do Bem elegíveis apenas as empresas tributadas pelo regime do lucro real.

Conforme já exposto anteriormente, a maior parte das empresas no Brasil optam pela adoção do Simples Nacional como o seu regime de tributação, por conta do menor custo tributário em relação aos demais regimes e simplificação das obrigações acessórias. Essa busca pela redução de custos nos períodos iniciais das empresas também é a realidade das empresas inovadoras, como as Startups, que ao adotarem o regime do Simples Nacional afastam-se da possibilidade de fazer uso da Lei do Bem.

Mesmo já havendo um regime diferenciado e simplificado de tributação para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, é uma obrigação estatal incentivá-las a buscar inovação. Nenhuma empresa já surge com alto lucro e apta a realizar vultosos investimentos em pesquisa para inovar, muito pelo contrário, os primeiros anos de vida são os mais difíceis para as empresas. De acordo com o IBGE, a taxa de sobrevivência das empresas no Brasil é de 37,3% em 5 anos, ou seja, 62,7% das empresas fecham as portas após esse período (IBGE, 2024). Por isso, o fomento à inovação deve alcançar também as ME e EPP, especialmente nos primeiros anos de operação não somente para incentivar a inovar, mas também contribuir diretamente para aumentar a resiliência e competitividade dessas empresas, gerando impactos econômicos e sociais de longo prazo.

A proposta de expansão dos incentivos para as empresas optantes pelo Simples Nacional é juridicamente viável, conforme o disposto no art. 24, §1º, da Lei

Complementar nº 123 (Brasil, 2006). O referido dispositivo estabelece que, embora as ME e EPP optantes pelo Simples Nacional estejam impedidas de utilizar incentivos fiscais de forma geral, tal restrição admite exceções previstas ou autorizadas pela própria Lei Complementar (Brasil, 2006). Dessa forma, a ampliação de incentivos, desde que devidamente regulamentada, encontra respaldo no ordenamento jurídico.

Para não violar o princípio da isonomia, os incentivos a serem conferidos às empresas já aderentes ao Simples Nacional pela Lei do Bem, devem levar em conta que tais companhias já são beneficiadas por uma tributação mais branda e simplificada, de modo que a cumulação de benefícios na tributação pode gerar uma vantagem excessiva aos contribuintes do Simples Nacional e ferir o referido princípio.

As empresas optantes pelo lucro presumido também devem ser aptas a utilizar os incentivos da Lei do Bem. As pessoas jurídicas que realizam essa escolha são companhias maiores, sendo elegíveis apenas as empresas que tenham tido uma receita bruta inferior a R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) durante o ano-calendário anterior (Brasil, 1998). A inclusão de incentivos tributários à inovação para empresas de todos os regimes de tributação atenderia ao princípio da isonomia, desde que tais benefícios não gerem vantagens excessivas aos competidores do mercado.

Ressalte-se que as ME ou EPP podem adotar qualquer dos regimes de tributação disponíveis, dessa forma, ao ampliar os incentivos da Lei do Bem, em maior ou menor medida, para os regimes do Simples Nacional e do lucro presumido, estaria avançando na promoção da inovação nas empresas de menor porte econômico, materializando o princípio do tratamento diferenciado para essas empresas, conforme disposto, no artigo 170 da Constituição Federal (Brasil, 1988).

A segunda proposta consiste em divulgar e conscientizar o empresariado acerca da existência da Lei do Bem e de seus incentivos. Em que pese a Lei do Bem ter sido criada em 2006, os dados expostos nesta dissertação mostram que há uma baixa aderência das pessoas jurídicas à legislação por diversas razões. Um recente estudo elaborado pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) constatou que 71,9% das empresas paulistas do setor de transformação desconhecem os incentivos fiscais à inovação da Lei do Bem. Quando analisada por porte empresarial, a situação é ainda mais preocupante: 84,8% das pequenas empresas e 71,4% das médias empresas desconhecem a legislação, enquanto

apenas 8,7% das grandes empresas não têm conhecimento do referido incentivo tributário (FIESP, 2023).

Dar maior publicidade e divulgação para as empresas sobre a existência da Lei do Bem, mediante campanhas governamentais, materiais educativos, promoção de workshops por entidades do serviço social autônomo como o SEBRAE e parcerias com o setor privado como a Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras (ANPEI), ampliaria o espectro de alcance do incentivo.

Essa divulgação sobre a Lei do Bem poderia ocorrer da seguinte forma: nas redes sociais oficiais do governo, como Instagram, Facebook, LinkedIn e Twitter; por meio de propagandas na televisão aberta e fechada, devido ao seu amplo alcance e penetração em todas as regiões do país; nos endereços eletrônicos do governo; realização de publicidade em jornais e revistas especializados em negócios e inovação; inserção de anúncios nos programas de rádios; e criação de um aplicativo específico para a Lei do Bem, com tutoriais, manuais e assistentes virtuais disponíveis para responder dúvidas e orientar os interessados.

Em um segundo momento, conscientizar os contribuintes sobre as vantagens e oportunidades com o uso da Lei do Bem, aumentaria a adesão da Lei. A conscientização também poderia ocorrer por meio de campanhas, materiais informativos, propagandas nas redes sociais e principalmente mediante diálogo com pares do setor privado.

Uma terceira proposta de aprimoramento é a ampliação do prazo para dedução do lucro real na base de cálculo da CSLL, em face das despesas realizadas com inovação. Essa proposta está incluída no Projeto de Lei 4.944 (Brasil, 2020), que busca realizar alterações na Lei do Bem. Atualmente, os valores dedutíveis são elegíveis apenas para o ano em que se investe, porém, dificilmente se terá lucro no mesmo exercício ou se ocorrer, em menor quantidade, por conta de a realização do investimento ter ocorrido naquele ano (Brasil, 2020). A execução de pesquisa demanda tempo e dinheiro, sendo praticamente impossível que os resultados sejam alcançados no período de um ano, e ao permitir que se realize essa dedução ao longo de um prazo de 5 anos, estaria conferindo maior previsibilidade e segurança jurídica para as empresas investirem.

A quarta proposta de melhoria, consiste na possibilidade de que caso a empresa apure prejuízo fiscal no período, também seja apta a excluir os dispêndios realizados com tecnologia e inovação naquele período para fins da dedução da CSLL.

Essa proposta de melhoria também está prevista no PL 4.944 (Brasil, 2020). A título de exemplo, imagine que uma empresa, tributada pelo lucro real e que realize constantemente projetos de inovação, em um determinado ano teve um resultado negativo e apresentou prejuízo naquele período. Pela atual sistemática da Lei do Bem, não seria possível a essa empresa deficitária realizar o abatimento das despesas efetivadas com inovação, ou seja, se a empresa apura prejuízo, os dispêndios com inovação se tornam apenas mais um gasto negativo no balanço.

Em nossa proposta, ao permitir que essa empresa, ainda que tenha tido um resultado negativo, tenha a dedução dos gastos com inovação e tecnologia, ela consegue mitigar o prejuízo financeiro sofrido durante o exercício e manter a regularidade de seus projetos com inovação.

A quinta e última proposta, consiste em atualizar o incentivo previsto no art. 17, inciso II, da Lei do Bem (Brasil, 2005), referente a redução de 50% do IPI incidente sobre a aquisição de equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico a nova sistemática de tributação instituída pela reforma tributária. O IPI é um tributo que apresenta características fiscais, ligados à arrecadação e extrafiscais. Na reforma tributária, o caráter extrafiscal do IPI ficará a cargo do Imposto Seletivo (IS), enquanto o papel arrecadatório será de responsabilidade da Contribuição sobre bens e serviços (CBS), cobrada à nível federal que irá agregar a cobrança do IPI junto do PIS e COFINS (Machado Segundo, 2024, p. 44).

Com a reforma tributária, o IPI não será extinto, na verdade, ele irá coexistir juntamente com o IS e a CBS, porém, a partir de 2027 terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham a industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus (ZFM) (Brasil, 2023). Portanto, a gradual redução do IPI à alíquota zero, torna obsoleto o incentivo tributário de desconto do IPI previsto na Lei do Bem, pois, não haverá desconto nenhum na tributação para a aquisição de bens destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico. Em razão disso, torna-se imprescindível repensar esse incentivo tributário, adaptando-o ao novo contexto fiscal.

Na Lei Complementar nº 214 (Brasil, 2025), que regulamenta a reforma tributária, não há nenhuma previsão específica que substitua o incentivo do IPI previsto na Lei do Bem. Portanto, é necessário que se crie um novo incentivo tributário em substituição ao atual que estará obsoleto. Uma alternativa viável seria permitir um

crédito presumido de CBS vinculado às despesas com esses bens, aplicável diretamente na apuração da contribuição devida. Adicionalmente, poderia ser criada uma isenção ou alíquota reduzida do IS para equipamentos classificados como essenciais à P&D. Essas medidas não apenas manteriam a competitividade das empresas inovadoras, mas também estariam em consonância com a estrutura tributária modernizada do país, incentivando investimentos em tecnologia de forma mais ampla e acessível.

As propostas ora apresentadas configuram renúncia de receita, devendo ser criadas por meio de lei, em atendimento ao princípio da legalidade, estar devidamente acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atender à legislação da lei de diretrizes orçamentárias e obrigatoriamente atender a pelo menos umas das seguintes condições previstas no art. 14 da Lei Complementar nº 101, conforme se verifica abaixo:

> Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:
> I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
> II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (Brasil, 2000).

Uma vez preenchidos todos os requisitos formais estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a União poderia criar um substitutivo do incentivo do IPI previsto na Lei do Bem, adaptando-o ao novo arcabouço legal que emerge da reforma tributária e preservando o objetivo original da política pública que é a promoção da inovação.

Em relação as propostas ora apresentadas, algumas podem ser realizadas de imediato, como a relacionada à divulgação e conscientização da Lei do Bem. As demais, apesar de seus entraves financeiros por se caracterizarem como renúncia de receita, são factíveis e possíveis de serem implementadas.

Todas as propostas apresentadas são aptas a aprimorar os incentivos previstos na Lei do Bem, garantindo maior acessibilidade e impacto no ecossistema de

inovação, especialmente para MEs e EPPs. A longo prazo, a adoção dessas propostas, em consonância com outras políticas públicas de incentivos à inovação e em atendimento aos princípios constitucionais tributários, o Brasil poderá fortalecer sua capacidade de inovação e promover um ambiente de negócios mais sustentável.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A inovação é um dos principais motores do desenvolvimento econômico e político global, impulsionando transformações nas formas de comunicação, trabalho e consumo. Em um cenário de mudanças tecnológicas aceleradas, a capacidade de adaptação e inovação torna-se essencial tanto para empresas quanto para governos. A estagnação implica perda de competitividade no setor privado e dificuldade na formulação de políticas eficazes no setor público. Diante desse contexto, a Constituição Federal, desde 2015, consolidou o dever do Estado de promover e incentivar a inovação em todas as esferas do federalismo, tornando essa diretriz um compromisso inegociável do Poder Público na construção de um ambiente propício ao progresso tecnológico e econômico.

A persecução da inovação pode acontecer diretamente por parte do Estado, mediante investimentos próprios, ou de forma indireta, por meio de intervenção na economia, utilizando instrumentos indutores de conduta aos particulares, de modo a estimular determinada atitude. No âmbito tributário, os tributos podem ser utilizados não apenas com a finalidade arrecadatória, mas como instrumento de promoção de políticas públicas específicas, como a de inovação. A maneira com que esses instrumentos de incentivo são realizados podem caracterizar incentivos ou benefícios tributários.

A Lei do Bem se trata de um incentivo tributário e figura como uma norma indutora que estimula o particular a realizar investimentos em PD&I. Criada em 2006, prevê uma série de vantagens tributárias para empresas tributadas pelo regime do lucro real que realizem investimento em inovação. A sua natureza de norma tributária, atrai obrigatoriamente a aplicação de normas de cunho tributário, em especial, os princípios específicos do Direito Tributário.

A análise da Lei do Bem, sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, como isonomia, justiça tributária, cooperação, simplicidade e transparência, revelou conformidade parcial com alguns deles, notadamente os da cooperação e simplicidade, ainda que passível de aprimoramentos. No entanto, quanto aos princípios da isonomia e da justiça tributária, evidenciou-se uma violação significativa. A restrição do benefício às empresas optantes pelo regime do lucro real compromete a equidade, ao excluir a maior parte das empresas, especialmente as

ME e EPPs, do acesso ao incentivo, gerando um tratamento desigual no Sistema Tributário.

A investigação quantitativa da aplicação da Lei do Bem em âmbito nacional permitiu uma visão abrangente sobre o incentivo, evidenciando a restrição do benefício a uma parcela muito pequena das empresas brasileiras. Em seguida, foram apresentados dados referentes à utilização da Lei em Minas Gerais e na cidade de Juiz de Fora, entre 2018 e 2022. No contexto estadual, constatou-se que apenas treze ME ou EPPs usufruíram do benefício, sendo que três delas o fizeram em mais de um exercício. Em Juiz de Fora, o cenário foi ainda mais restrito, com apenas três empresas utilizando a Lei do Bem, das quais apenas uma era classificada como EPP.

Diante desse cenário, foram propostas medidas para a concretização e aprimoramento da Lei do Bem, garantindo maior acessibilidade às empresas e ampliando seu impacto na inovação nacional. A substituição de incentivos obsoletos, a modernização dos procedimentos e a ampliação do escopo de beneficiários são caminhos essenciais para consolidar a Lei do Bem como um instrumento efetivo de estímulo à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico no Brasil. Assim, este estudo reforça a necessidade de uma abordagem contínua e estratégica para o aperfeiçoamento dos incentivos fiscais à inovação, garantindo que a legislação acompanhe as transformações econômicas e tecnológicas da sociedade contemporânea.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559647408. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647408/. Acesso em: 1 jul. 2024.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559642861. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559642861/. Acesso em: 19 abr. 2024.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo, Malheiros, 2015.

AMORIM, Letícia Balsamão. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy. **Revista de informação legislativa**, v. 42, n. 165, p. 123-134, jan./mar. 2005. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/273/R165-11.pdf?sequence=4&isAllowed=y. Acesso em: 19 jun. 2024.

ANPEI. **Guia da Lei do Bem:** O que é inovação para a Lei do Bem?. São Paulo: ANPEI, 2017. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/pdf/8705_LEI_DO_BEM___O_que_e_inovacao_para_a_Lei_do_Bem_convertido__ANPEI__MCTIC.pdf. Acesso em: 12 jun. 2024.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BOMFIM, Gilson Pacheco. I**ncentivos tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 5.798, de 7 de junho de 2006**. Regulamenta os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5798.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 6.260, de 20 de novembro de 2007**. Dispõe sobre a exclusão do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, dos dispêndios efetivados em

projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica - ICT. Brasília, DF: Presidência da República, [2009]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6260.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 9.947, de 6 de agosto de 2019**. Altera o Decreto nº 5.798, de 7 de junho de 2006, que regulamenta os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, de que tratam os art. 17 ao art. 26 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/d9947.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 85, de 26 de fevereiro de 2015.** Altera e adiciona dispositivos na Constituição Federal para atualizar o tratamento das atividades de ciência, tecnologia e inovação. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc85.htm. Acesso em 25 jan. 2023.

BRASIL, **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm#art5. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL, **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 21 jun. 2024.

BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL, **Lei 8.661, de 2 de junho de 1993**. Dispõe sobre os incentivos fiscais para a capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2005]. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1993/lei-8661-2-junho-1993-374218-publicacaooriginal-1-pl.html. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2023] Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2020**. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L10168.htm. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL, **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm. Acesso em: 9 jun. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004**. Dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L10168.htm. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL, **Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2025**. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 21 set. 2024.

BRASIL, **Lei Complementar de nº 182 de 1º de junho de 2021**. Institui o marco legal das startups e do empreendedorismo inovador; e altera a Lei nº 6.404, de 15

de dezembro de 1976, e a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp182.htm. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 2025.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 27 jan. 2025.

BRASIL. **Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005**. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital, dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2005]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Mpv/252impressao.htm. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações - MCTI. **Guia prático da Lei do Bem: roteiro e atualização do guia da Lei do Bem**. Brasília: Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações, 2020. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/pdf/GuiaPraticodaLeidoBem2020MCTI.pdf. Acesso em: 12 jun. 2024.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações – MCTI. **Relatório anual de atividades de P&D**. Brasília: Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações, 2015. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/relatorio-p-d/relatorio-anual-lei-11-196-05-ano-base-2015.pdf. Acesso em: 12 jun. 2024.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. **Índice de Concorrência dos Municípios**: edição 2022. Disponível em: https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/indice-de-concorrencia-dos-municipios/edicao-2022/arquivos-e-imagens/relatorio.pdf. Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. **Painel Mapa de Empresas**. Disponível em: https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapa-de-empresas. Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Informações Tributárias e Sociais dos Setores Econômicos: anos-calendário 2021 e 2022**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2021-e-2022. Acesso em: 21 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1187, de 29 de agosto de 2011**. Dispõe sobre incentivos fiscais relacionados à inovação tecnológica e regulamenta os procedimentos para usufruto

dos benefícios previstos na Lei do Bem (Lei nº 11.196/2005). Brasília, Ministério da Fazenda. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16160&visao=anotado. Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. **Portaria n. 2.794, de 30 de junho de 2020**. Altera, excepcionalmente, o prazo de que trata o § 1º do art. 2º da Portaria MCTI nº 2.794, de 30 de junho de 2020, que disciplina os procedimentos para prestação de informações, ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações - MCTI, pelas empresas beneficiárias dos incentivos fiscais de que trata o Capítulo III da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 (Lei do Bem), referentes às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica informadas por meio do Formulário Eletrônico - FORMP&D. Brasília: Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-2.794-de-30-de-junho-de-2020-267730723. Acesso em: 9 set. 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 4944, de 2020**. Altera a Lei do Bem – Lei nº 11.196, de 2005, para permitir que o excedente do percentual dos dispêndios com pesquisa tecnológica excluído do lucro líquido das empresas possa ser aproveitado em exercícios subsequentes, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1936421&filename=PL%204944/2020. Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei de Conversão nº 25 de 2005**. Prorroga o prazo para opção pelo regime de Imposto de Renda Retido na Fonte de Pessoa Física dos participantes de planos de benefícios e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2005. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3952955&ts=1630425089400&disposition=inline. Acesso em: 12 fev. 2025.

BRASIL**. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 22 jan. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial 1725452/RS**. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. DISCIPLINA DO ART. 178 DO CTN À HIPÓTESE DE ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. NÃO SUJEIÇÃO DOS VAREJISTAS AOS EFEITOS DO ART. 9º DA MP N. 690/2015 (CONVERTIDA NA LEI N. 13.241/2015). PRESENÇA DE ONEROSIDADE (CONTRAPARTIDA) NO CONTEXTO DO INCENTIVO FISCAL DA LEI N. 11.196/2005 ("LEI DO BEM"). PREMATURA CESSAÇÃO DA INCIDÊNCIA DE ALÍQUOTA ZERO. VULNERAÇÃO DA NORMA QUE DÁ CONCRETUDE AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA (PROTEÇÃO DA CONFIANÇA) NO ÂMBITO DAS ISENÇÕES CONDICIONADAS E POR PRAZO CERTO. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA N. 544/STF. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho Gracie, 08 de junho de 2021. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800387855&dt_publicacao=15/06/2021. Acesso em: 30 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 544**. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1969]. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2283. Acesso em: 9 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.276, Mato Grosso.** AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, ‘g’). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771. Acesso em: 9 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.489, Rio de Janeiro**. Direito Constitucional e Tributário. Competência comum de fiscalização ambiental. Taxa de polícia. Desproporcionalidade da base de cálculo. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755305706. Acesso em: 9 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 564.225, Rio Grande do Sul.** IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7259969. Acesso em: 22 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 714.139**, **Santa Catarina.** Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia

elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154. Acesso em: 9 set. 2024.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 98, p. 155-196, 2003. Disponível em: https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194/89009. Acesso em: 7 nov. 2024.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa; CUNHA, Bruno Queiroz. É PRECISO INOVAR NO GOVERNO, MAS POR QUÊ?. *In:* CAVALCANTE, Pedro (org.); CAMÕES, Marizaura; CUNHA, Bruno; SEVERO Willber**. Inovação no setor público: teoria, tendências e casos no Brasil**. Brasília: Enap: Ipea, 2017. 266p.

CGEE – Centro de Gestão e Estudos Estratégicos. **Brasil: Mestres e Doutores 2024**. Brasília: CGEE, 2024. Disponível em: https://mestresdoutores2024.cgee.org.br

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DINIZ, Maria H. **Dicionário jurídico universitário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786555598636. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598636/. Acesso em: 7 ago. 2024.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). **Pesquisa FIESP de Inovação 2023**. São Paulo: FIESP, 2023. Disponível em: https://sinproquim.org.br/wp-content/uploads/2023/09/file-20230905184505-pesquisa-de-inovacao-3.pdf. Acesso em: 10 dez. 2024.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. ampl. atual. Salvador: Juspodivm, 2017.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, **Introdução ao estudo do direito:** técnica, decisão, dominação. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 42. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559644599. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559644599/. Acesso em: 8 abr. 2024.

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO (FJP). **Contas regionais de Minas Gerais:** ano de referência 2022. Belo Horizonte: FJP, 2024. 48 p. (Estatística & Informações, n. 61).

Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1frCSj8nvOd3Lz0XY4adUVsF-dSl9MXHK/view?usp=sharing. Acesso em: 18. nov. 2024.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação. **Revista Direito Tributário Atual,** São Paulo, n. 53, ano 41, p. 215-243, 1º quadrimestre 2023.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica).** 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual** v. 56. ano 42. p. 752-780. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

GUEDES, Yuri dos Reis. **A progressividade do ITCMD nos estados brasileiros:** um estudo comparativo**.** 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2021. Disponível em: https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/ufjf/12907. Acesso em: 3 out. 2024.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1991.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Cidades e Estados**: Juiz de Fora. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/juiz-de-fora/panorama. Acesso em: 10 dez. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Contas nacionais trimestrais**: indicadores de volume e valores correntes: 4º trimestre de 2020. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2121/cnt_2020_4tri.pdf. Acesso em: 9 set. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Demografia das empresas e estatísticas de empreendedorismo**: 2022. Coordenação de Cadastros e Classificações. Rio de Janeiro: IBGE, 2024. 103 p. il., mapas color. (Estudos e pesquisas. Informação econômica, n. 38). Disponível em: https://static.poder360.com.br/2024/12/demografia-empresas-IBGE-2022.pdf. Acesso em: 12 fev. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Explicação sobre o Produto Interno Bruto (PIB)**. Rio de Janeiro: IBGE, 2024. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php. Acesso em: 18 nov. 2024.

INSTITUTO SEMESP. **Pesquisa de pós-graduação lato sensu**: um diagnóstico sobre os cursos de especialização no Brasil – 2023. São Paulo: Semesp, 2023. Disponível em: https://www.semesp.org.br/wp-content/uploads/2023/11/pesquisa-pos-graduacao-2023-versao-final.pdf. Acesso em: 12 fev. 2025.

JUIZ DE FORA. **Lei nº 14.746, de 22 de novembro de 2023**. Institui o Sistema de Inovação de Juiz de Fora, define os polos de desenvolvimento do município, dispõe

sobre as atribuições do Conselho Municipal de Desenvolvimento, Tecnologia e Inovação (COMDETI) e dá outras providências. Juiz de Fora: Câmara Municipal, 2023. Disponível em: https://leismunicipais.com.br/a1/mg/j/juiz-de-fora/lei-ordinaria/2023/1475/14746/lei-ordinaria-n-14746-2023-institui-o-sistema-de-inovacao-de-juiz-de-fora-define-os-polos-de-desenvolvimento-do-municipio-dispoe-sobre-as-atribuicoes-do-conselho-municipal-de-desenvolvimento-tecnologia-e-inovacao-comdeti-e-da-outras-providencias?q=inova%C3%A7%C3%A3o. Acesso em: 10 dez. 2024.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras**: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. 2014. 176 p. Dissertação (Mestrado), Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo 2014.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos:** entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada:** emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. Barueri, SP: Atlas, 2024.

MAGALHÃES, de Alencar Araripe Átila; LIMA, Albuquerque Renata. BRASIL: ESTADO INTERVENCIONISTA OU LIBERAL? **Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, *[S. l.]*, v. 11, n. 21, p. 59–84, 2020. Disponível em: https://abdconstojs.com.br/index.php/revista/article/view/215/212. Acesso em: 30 jun. 2024.

MATIAS BARBOSA. **Lei nº 449, de 1997**. Concede isenção de tributos municipais, que específica e dá outras providências. Matias Barbosa: Câmara Municipal, 1997. Disponível em: https://www.matiasbarbosa.mg.gov.br/arquivo/legislacao/lei_449_1997. Acesso em: 9 fev. 2025.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MEMÓRIA, C. V.; CAMINHA, UINIE. A política de inovação como instrumento de redução das desigualdades regionais no Brasil**. Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 11, p. 427-445, 2021.
MEMÓRIA, Caroline Viriato. **A Lei do Bem e as desigualdades regionais: uma proposta de redistribuição geográfica da inovação no Brasil**. 2020. 303 f. Tese (Doutorado em Direito Constitucional) – Faculdade de Direito, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 18. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

MENKE, Cassiano. Anterioridade Tributária Material na Constituição Federal de 1988: das Regras ao Princípio Jurídico. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 34, p. 41–69, 2015. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/158. Acesso em: 24 set. 2024.

MESSIAS, Lorraine Silva. **Imposto sobre Grandes Fortunas: Efeitos econômicos do Imposto a partir de experiências internacionais**. Insper, São Paulo. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/05/IGF_V7.pdf. Acesso em: 17 jun. 2024.

MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO (MCTI). **Contratação de profissionais com dedicação exclusiva**. Brasília, DF: MCTI, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/powerbi/contratacao-de-profissionais-com-dedicacao-exclusiva.xlsx. Acesso em: 12 fev. 2025.

MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO (MCTI). **Formulário para informações sobre as atividades de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas**. Brasília, DF: MCTI, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/pdf/GuiadoUsuarioFORMPDV1.pdf. Acesso em: 12 fev. 2025.

MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO (MCTI). **Informações estatísticas sobre a Lei do Bem**. Brasília, DF: Ministério da Ciências, Tecnologia e Inovação, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/noticias/informacoes-estatisticas. Acesso em: 12 fev. 2025.

MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO (MCTI). **Relação das empresas participantes da Lei do Bem.** Brasília, DF: MCTI, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/powerbi/razao-social-cnpj.xlsx. Acesso em: 12 fev. 2025.

OCKE, Caio Pryl. O “Simples Nacional” como um Regime Fiscal Obrigatório**. Revista Direito Tributário Atual,** v. 57. ano 42. p. 122-143. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2024. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2425. Acesso em: 24 set. 2024.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Manual de Oslo:** diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação. 3. ed. Tradução: Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP). Brasília, DF: FINEP, 2004. Disponível em: http://www.finep.gov.br/images/a-finep/biblioteca/manual_de_oslo.pdf. Acesso em: 12 fev. 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Manual de Frascati 2015**: diretrizes para o recolhimento e comunicação de dados de pesquisa e de desenvolvimento experimental. Tradução: Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI). Brasília, DF: MCTI, 2015. Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/indicadores/paginas/manuais-de-

referencia/arquivos/OCDE_ManualFrascati_2015_PT_BR.pdf. Acesso em: 12 fev. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. *E-book*. ISBN 9788553620906. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620906/. Acesso em: 11 fev. 2025.

PESSÔA, L. C.; COSTA, G. DA.; MACCARI, E. A. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 345–363, maio 2016. Disponível em: https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/ed4b178c-f920-4e36-879f-62523b1af2f2/content. Acesso em: 23 set. 2024.

PINHEIRO, Armando Castelar. **Segurança jurídica, crescimento e exportações**. Texto para Discussão n° 1125. Brasília: IPEA, 2005. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2700/1/TD_1125.pdf. Acesso em: 8 out. 2024.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. Barueri: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559775231. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559775231/. Acesso em: 10 jun. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Dados setoriais consolidados 2021 e 2022: informações econômico-fiscais 2021 e 2022 das pessoas jurídicas por seção, divisão, grupo, classe e subclasse CNAE, ano-calendário, forma de tributação e unidade federativa**. Brasília, DF: Receita Federal, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2021-e-2022/tabela-6-uf-e-forma-de-tributacao-e-ano/view. Acesso em: 12 fev. 2025.

RIBEIRO, Osni M. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book.* ISBN 9788547224806. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547224806/. Acesso em: 8 jul. 2024.

RIES, Eric. **A startup enxuta**. Rio de Janeiro: Sextante, 2019.

RIO DE JANEIRO. Tribunal De Justiça. **Maria da Penha Virtual**. Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: https://www3.tjrj.jus.br/mariapenhavirtual/. Acesso em: 12 fev. 2025.

SCAFF, L. C. de M.; PEREIRA, L. F. da F. Institucionalismo & inovação: a lei do bem como instituição extrativista no ecossistema inovativo nacional. **REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 2, p. 629–648, 2021. DOI: 10.21783/rei.v7i2.582. Disponível em: https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/582. Acesso em: 21 set. 2024.

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

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Participação das Micro e Pequenas Empresas no PIB Nacional e das Unidades da Federação**: 2024. Disponível em: https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2024/10/Apresentacao_MPE-PIB-Nacional-e-UFs.pdf. Acesso em: 10 dez. 2024.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Perfil Geo**: Juiz de Fora. Disponível em: https://datampe.sebrae.com.br/profile/geo/juiz-de-fora. Acesso em: 10 dez. 2024.

SILVA, Afonso José. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. In: MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.) **Tratado de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1. p. 140-183.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional.** 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**. 18. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

WEBER OLIVEIRA, J. G.; DOS SANTOS SOUZA, A.; GARCEZ DE OLIVEIRA, M.; SILVA XAVIER, G. Transferência de tecnologia e desenvolvimento sustentável: o critt- ufjf e sua trajetória. **Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar**, Ciudad de México, v. 4, n. 2, p. 451-475, 17 oct. 2020. Disponível em: https://ciencialatina.org/index.php/cienciala/article/view/92/79. Acesso em: 7 nov. 2024.

WORLD INTELLECTUAL PROPERTY ORGANIZATION - WIPO. **Índice global de inovação**. 2022. Disponível em: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/pt/wipo-pub-2000-2022-exec-pt-global-innovation-index-2022-15th-edition.pdf. Acesso em: 21 jun. 2024.

WORLD INTELLECTUAL PROPERTY ORGANIZATION (WIPO). **Global Innovation Index 2024**. Genebra: WIPO, 2024. Disponível em: https://www.wipo.int/web-publications/global-innovation-index-2024/assets/67729/2000%20Global%20Innovation%20Index%202024_WEB3lite.pdf. Acesso em: 12 fev. 2025.

WORLD INTELLECTUAL PROPERTY ORGANIZATION (WIPO). **Global Innovation Index 2024**: ranking – Brasil. Genebra: WIPO, 2024. Disponível em: https://www.wipo.int/edocs/gii-ranking/2024/br.pdf. Acesso em: 12 fev. 2025.

WORLD INTELLECTUAL PROPERTY ORGANIZATION (WIPO**). Global Innovation Index 2019**: ranking – Brasil. Genebra: WIPO, 2019. Disponível em: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2019/br.pdf. Acesso em: 12 fev. 2025.