

**UNIVERSIDADE NOVE DE JULHO – UNINOVE
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO**

LUCILENE RODRIGUES SANTOS

**TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS NO
CONTEXTO DOS REGIMES PREFERENCIAIS DE PROPRIEDADE
INTELECTUAL: PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA E O *NEXUS APPROACH***

SÃO PAULO

2023

LUCILENE RODRIGUES SANTOS

**TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS NO
CONTEXTO DOS REGIMES PREFERENCIAIS DE PROPRIEDADE
INTELLECTUAL: PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA E O *NEXUS APPROACH***

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Nove de Julho – UNINOVE, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Empresarial, sob a orientação do Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria.

**SÃO PAULO
2023**

Dados Internacionais para Catalogação na Publicação (CIP)
Elaborado pela Bibliotecária Patricia Rezende | CRB-9/1879

Santos, Lucilene Rodrigues.

Tributação dos lucros das empresas transnacionais no contexto dos regimes preferenciais de propriedade intelectual: princípio da substância e o *nexus approach* / Lucilene Rodrigues Santos. 2023.
177 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Nove de Julho – UNINOVE,
São Paulo, 2023.

Orientador: Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria.

1. Regimes Tributários Preferenciais
 2. Propriedade Intelectual.
 3. Inovação Tecnológica
 4. Princípio da Substância.
 5. Projeto BEPS.
 6. Transnacionais
 7. *Nexus Approach*.
- I. Faria, Luiz Alberto Gurgel de. II. Título.

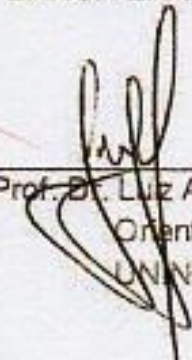
LUCILENE RODRIGUES SANTOS

**TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS NO
CONTEXTO DOS REGIMES PREFERENCIAIS DE PROPRIEDADE
INTELECTUAL: PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA E O "NEXUS APPROACH"**

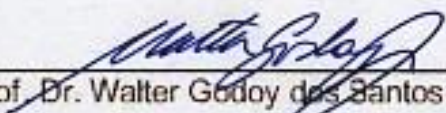
Dissertação apresentada ao
Programa Pós-Graduação Stricto
Sensu em Direito da Universidade
Nove de Julho como parte das
exigências para a obtenção do título
de Mestre em Direito.

São Paulo, 27 de novembro de 2023.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel
Orientador
UNINOVE



Prof. Dr. Walter Godoy dos Santos Junior
Examinador Interno
UNINOVE



Prof. Dr. Marcus Livio Gomes
Examinador Externo
UERJ

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos mais sinceros ao meu orientador, Professor Luiz Alberto Gurgel de Faria. Minha reverência ao docente se estende ao Ministro Gurgel de Faria, cujos julgados resultam em relevantes paradigmas a serem observados na conformação da complexa relação entre a administração tributária e os contribuintes. Os reflexos do Grande Jurista que é se estendem à academia por meio de suas obras e palestras em seminários nacionais e internacionais. É um privilégio ser aluna e orientanda do Professor Gurgel no mestrado profissional na UNINOVE e poder partilhar da sua força, sabedoria e leveza no trato das questões, das mais complexas às mais simples. Sou imensamente grata pela oportunidade. Sem dúvida, foi por meio de sua orientação que a nova experiência com o Direito Tributário Internacional, nas suas intersecções com o Direito Empresarial e com a propriedade intelectual, pôde ser desenvolvida no presente trabalho.

Aos professores Walter Godoy e Erickson Gavaza Marques, muito obrigada por contribuírem para despertar outra face do Direito Tributário. Suas aulas e os amplos debates sobre propriedade intelectual propiciados pelos seminários despertaram a minha paixão pelo tema da inovação tecnológica e suas intersecções com os ativos intangíveis de propriedade intelectual.

Aos familiares e amigos, agradeço por terem compreendido a dedicação que era necessária a este trabalho. À minha irmã Luciene, parceira de todas as horas e à Victória, que no decorrer da investigação, respeitou o silêncio que se impunha às minhas reflexões (cuidou até dos latidos do cachorrinho Nick). À minha linda mãe, Teonas, que sempre me incentivou a estudar e coloca-me nas suas orações, mesmo sem eu lhe dar a atenção merecida. Ao meu pai, João Elias dos Santos, eterna presença na consolidação dos meus valores. Espero que eu possa recompensá-lo e que o tempo dedicado aos trabalhos seja justificado pela possibilidade de contribuir, em alguma medida, com os debates atuais e necessários acerca da efetividade dos benefícios fiscais destinados às atividades de inovação tecnológica como impulsionadoras dos objetivos maiores da República Federal do Brasil, tal como disposto no art. 3º da Constituição de 1988.

*“Apenas quando somos instruídos pela realidade
é que podemos mudá-la.”*

Bertolt Brecht

RESUMO

O título da pesquisa sintetiza o seu objeto: a tributação da renda das transnacionais nos regimes preferenciais de propriedade intelectual (PI) com foco no princípio da substância na abordagem de *nexus* (*nexus approach*). Fundamentalmente, as orientações da Ação 5 do Projeto BEPS da OCDE, que exige o requisito da substância na instituição de regimes tributários preferenciais que beneficiem a renda de PI, obtida pelas transnacionais nas suas transações com partes relacionadas – mediante uma abordagem que exige o *nexus* entre a renda beneficiada e as atividades relevantes subjacentes –, foram analisadas e serviram de fonte de interpretação na apreciação dos regimes preferenciais destinados aos *inputs* e *outputs* da inovação tecnológica selecionados para testagem. Outros fatores, principais e secundários, das diretrizes, inclusive econômicos, foram considerados na testagem dos regimes quanto a serem potencial ou totalmente prejudiciais à justa tributação. O conteúdo mínimo da proteção constitucional conferida à pesquisa, ao desenvolvimento tecnológico e à criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia – fincado no compromisso do Estado brasileiro com o progresso tecnológico, a inovação e o desenvolvimento do mercado nacional na sua concepção social – balizou as reflexões e conclusões da investigação. Para se chegar ao objetivo proposto, o estudo enveredou em aspectos conceituais e principiológicos da inovação tecnológica e da proteção da propriedade intelectual. Questões atuais da relação entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento na importação e exportação de tecnologia e deles com as grandes corporações, bem como os planejamentos tributários engendrados por essas corporações, visando alocar a PI em países de baixa ou nenhuma tributação e/ou que tenham regime preferencial de PI, também engendraram o raciocínio. Ao fim, lançadas reflexões sobre a efetividade dos regimes tributários preferenciais brasileiros em gerar inovação, os estudos levaram ao inevitável. Há evidente lacuna na política pública extrafiscal de incentivos ao setor privado que viabilize a formação e o fortalecimento da inovação disruptiva, em razão da praticamente ausência de integração entre os regimes preferenciais de P&D (*front end*), cujo rol de atividades é amplíssimo, e políticas extrafiscais destinadas ao resultado do P&D (*back end*), refletidas na criação, absorção, difusão e transferência da tecnologia. Sem prejuízo dessa integração e da modernização do sistema atual de proteção da PI, considerou-se que o Brasil avançaria se instituisse um regime preferencial de PI, nos moldes do *Patent Box* europeu, desde que vinculado ao registro no INPI e à aplicação da tecnologia patenteada em produtos e processos no mercado nacional, observado o princípio da substância.

Palavras-chave: regimes tributários preferenciais; inovação tecnológica; propriedade intelectual; transnacionais; Projeto BEPS; Ação 5; princípio da substância; *nexus approach*.

ABSTRACT

The title of the research synthesizes its object: the income taxation of transnational companies in preferential regimes of intellectual property, with focus on the substance principle in the nexus approach. Fundamentally, the orientations of the Action 5 of OECD's Project BEPS, which demands the substance requirements in the institution of preferential taxation regimes benefitting IP income, obtained by transnational companies in their related party transactions – through an approach which requires the nexus between the benefited income and the relevant subjacent activities –, were analyzed and used as a source of interpretation in the appreciation of preferential regimes destined to the inputs and outputs of technological innovation selected for testing. Other main and secondary factors of the guidelines, including economic ones, were considered in the testing of regimes, as to their being potentially or totally harmful to fair taxation. The minimal content of constitutional protection conferred to research, technological development and the creation, absorption, diffusion and transfer of technology – rooted in the Brazilian state's commitment to technological progress, innovation and the development of the national market in its social conception – guided the reflections and conclusions of the investigation. In order to achieve the stated goal, the study embarked in conceptual and principiologic aspects of technological innovation and the protection of intellectual property. Recent issues of the relationship, in the importation and exportation of technology, between developed countries and countries in development, and between the latter and big corporations, as well as the tax planning conceived by these corporations, with the goal of allocating IP in countries with low or zero taxation and/or an IP preferential regime, have also engendered the reasoning. At the end, after a reflection on the efficiency of Brazilian preferential tax regimes in creating innovation, the studies have led to an inevitable conclusion. There is an evident gap in the public policies extrafiscal of incentives to the private sector which allow the formation and consolidation of disruptive innovation, due to the near absence of integration among preferential regimes of research and development (front end), whose activities are extremely wide, and extrafiscal policies destined to R&D results, reflected in the creation, absorption, diffusion and transfer of technology.

Keywords: preferential tax regimes; creating innovation; intellectual property; big corporations; Project BEPS; substance principle; nexus approach.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Estruturas societárias de planejamento tributário.....	63
Figura 2 – Cálculo para determinação do <i>nexus approach</i>	73
Figura 3 – Razão do nexo de despesas elegíveis.....	79
Figura 4 – Patentes concedidas pelo United States Patent and Trademark Office (USPTO), países selecionados (2002-2015).....	135
Figura 5 – Dispêndios empresariais em P&D – Brasil – 2000 a 2015.....	144
Figura 6 – Evolução do dispêndio empresarial em P&D – Brasil e grupo de controle sintético (2000-2015).....	145
Figura 7 – Foreign affiliates of MNEs above the EUR 750 threshold face low ETRs across regions	149
Quadro 1 – Exemplos de cálculo, para fins de aumento em 30% nas despesas elegíveis	78

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABES	Associação Brasileira das Empresas de Software
ABISEMI	Associação Brasileira da Indústria de Semicondutores
ABPI	Associação Brasileira de Propriedade Intelectual
ANPEI	Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras
APA	Acordos de Preços Antecipados
BACEN	Banco Central do Brasil
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDTs	Centros de Desenvolvimento Tecnológico
CEITEC	Centro Nacional de Tecnologia Eletrônica Avançada S.A.
CF	Constituição Federal
CFC	<i>Controlled Foreign Companies</i>
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação Geral de Tributação
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DFA	Decisão Fiscal Antecipada
ENPI	Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual
FAPESP	Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo
FINEP	Financiadora de Estudos e Projetos
FHTP	Fórum de Práticas Tributárias Nocivas
FMI	Fundo Monetário Internacional
G20	Grupo dos vinte países com as maiores economias
GATT	Acordo Geral sobre Comércio e Tarifas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas
ICT	Instituto de Ciência e Tecnologia
ID	Investigação e desenvolvimento experimental
IEDI	Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial
IGI	Índice de Inovação Global
IIR	Regra de Inclusão de Renda

INPI	Instituto Nacional de Propriedade Industrial
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
LPI	Lei de Propriedade Industrial
MCTI	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações
MF	Ministério da Fazenda
MLCTI	Marco Legal da Ciência, Tecnologia e Inovação
MNEs	Corporações multinacionais
MPv	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC	Organização Mundial do Comércio
OMPI	Organização Mundial da Propriedade Intelectual
ONU	Organização das Nações Unidas
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
PADIS	Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores
PED	Investimentos diretos estrangeiros
PI	Propriedade intelectual
PIB	Produto Interno Bruto
PINTEC	Pesquisa Nacional de Inovação
PIS	Contribuição ao Programa de Integração Social
PME	Pequenas e Médias Empresas
PND	Plano Nacional de Desestatização
PPA	Plano Plurianual
SBIE	Rendimento baseado em Substância Econômica
SEBRAE	Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
SNI	Sistema Nacional de Inovação
SNICTI	Sistema Nacional de Indicadores de Ciência, Tecnologia e Inovação
SNPI	Sistema Nacional de Propriedade Intelectual
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil

SSI	Sistema Setorial de Inovação
STF	Supremo Tribunal Federal
STTR	Sujeito à Regra Tributária
TECNOPUC	Parque Científico e Tecnológico da PUCRS
TIC	Tecnologias da Informação e Comunicação
TRIPS	Acordo sobre os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados com o Comércio
UTPR	Regra de Pagamento de Tributação Reduzida

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1 PROMOÇÃO E INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA: INTERSECÇÕES COM A PROPRIEDADE INTELECTUAL	22
1.1 INOVAÇÃO TECNOLÓGICA E PROPRIEDADE INTELECTUAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	22
1.1.1 Conteúdo mínimo	22
1.1.2 Intervenção do Estado, inovação tecnológica e tributação	25
1.2 INOVAÇÃO TECNOLÓGICA E PROPRIEDADE INTELECTUAL NOS TRATADOS INTERNACIONAIS E NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	28
1.2.1 Proteção da propriedade intelectual: aspectos jurídicos e conceituais ..	28
1.2.2 Promoção e incentivo à inovação tecnológica: aspectos jurídicos e conceituais	34
2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, ALOCAÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL E CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL	40
2.1 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, INOVAÇÃO TECNOLÓGICA E A PROTEÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL	40
2.1.1 Inovação tecnológica e a proteção da propriedade intelectual: breve histórico	40
2.1.2 A importância do capital intelectual nas empresas	43
2.1.3 Desenvolvimento econômico e indústria 4.0: posição brasileira	46
2.1.4 Alocação da propriedade intelectual e as assimetrias entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento: destaque para o Brasil	50
2.2 CONCORRÊNCIA INTERNACIONAL, PROPRIEDADE INTELECTUAL E SOBERANIA TRIBUTÁRIA	55
2.2.1 Guerra fiscal internacional entre os Estados soberanos	55
2.2.2 Papel das empresas transnacionais na criação e difusão de tecnologia e os reflexos na soberania fiscal	58
2.2.3 Alocação da propriedade intelectual e as estruturas de planejamento tributário	62

3 REGIMES TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS NO ÂMBITO DO PROJETO BEPS-OCDE: ALOCAÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL E O PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA	67
3.1 O PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA NO CONTEXTO DOS REGIMES PREFERENCIAIS DE PROPRIEDADE INTELECTUAL E DOS PARAÍSOIS FISCAIS (AÇÃO 5 DO BEPS).....	70
3.1.1 Princípio da substância e os regimes preferenciais de propriedade intelectual: abordagem do <i>nexus approach</i>	72
3.1.1.1 Ativos de PI elegíveis.....	75
3.1.1.2 Despesas elegíveis	77
3.1.1.3 Receitas elegíveis	81
3.1.1.4 Rastreamento de receitas e despesas.....	81
3.1.2 Quando um regime preferencial de propriedade intelectual pode ser considerado prejudicial	83
3.1.3 O princípio da substância e as receitas de propriedade intelectual em jurisdições fiscais com taxas zero ou nominais: “paraísos fiscais”	84
3.1.4 Melhoria da transparência em torno das decisões como fator de combate a erosão de bases tributárias nas transações com intangíveis de PI.....	87
3.2 PROJETO BEPS E ALGUNS REGIMES PREFERENCIAIS DE PROPRIEDADE INTELECTUAL NO DIREITO INTERNACIONAL.....	90
3.2.1 Modelo da União Europeia.....	90
3.2.1.1 <i>Patent box</i>	91
3.2.2 Rumo ao Pilar Dois do Projeto BEPS e o princípio da substância: breves considerações	95
3.2.3 Modelo da China	97
3.2.4 Modelo dos Estados Unidos.....	99
4 REGIMES TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS À INOVAÇÃO NO BRASIL E A PROPRIEDADE INTELECTUAL: RUMO À SUBSTÂNCIA	103
4.1 PRINCIPAIS REGIMES FISCAIS PREFERENCIAIS À INOVAÇÃO NO BRASIL E O PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA: ABORDAGEM DE NEXO.....	105
4.1.1 Regime fiscal preferencial do setor de semicondutores e o princípio da substância (<i>nexus approach</i>)	106

4.1.2 Regime fiscal preferencial do setor de tecnologia da informação e comunicação (TIC) e suas intersecções com a propriedade intelectual	113
4.1.3 Regime fiscal preferencial para a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico e o nexu com a propriedade intelectual	117
4.1.4 Regime fiscal preferencial de dedução de <i>royalties</i> nas transações controladas com intangíveis de PI e o <i>nexus approach</i>	120
4.1.4.1 Tributação dos <i>royalties</i> e os tratados para evitar dupla tributação	126
4.1.5 <i>Design</i> dos regimes tributários preferenciais para a inovação brasileiros: outros aspectos substanciais, incluindo os econômicos ...	129
4.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS PARA A INOVAÇÃO E A PROPRIEDADE INTELECTUAL NO BRASIL: RUMO À SUBSTÂNCIA?	133
4.2.1 Tecnologia: “Conhecimento tem de ser protegido”	134
4.2.2 Regimes tributários preferenciais de PI no exterior e a política de inovação brasileira: análise comparativa	139
4.2.3 <i>Mix</i> de apoio governamental à inovação tecnológica e os investimentos empresariais em P&D	143
4.2.4 Pilar Dois do Projeto BEPS e os incentivos fiscais brasileiros: breves reflexões.....	147
CONCLUSÃO	151
REFERÊNCIAS	155

INTRODUÇÃO

Se por um lado permanece atual a passagem do clássico *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro (1905-1978), “O tributo é a vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação”¹; por outro, o atual cenário internacional de *metamorfose jurídica do Direito Tributário*², que tem levado a uma *race to the bottom*³, fere as mãos dos governantes e fá-los perceber que é mais racional pautar a necessidade de soluções integradas com vistas à revisão das regras fiscais internacionais e à criação de uma estrutura de monitoramento inclusivo pautada na formulação de políticas que restaurem a confiança no sistema tributário.

O ritmo crescente de integração das economias nacionais agregado à projeção das grandes corporações transnacionais no mercado mundial surpreende como novo limite às pretensões tributárias dos Estados nacionais, diante da complexidade e das dificuldades práticas em se determinarem as receitas e despesas que devem ser consideradas dentro de uma jurisdição, especialmente nas operações transfronteiriças realizadas entre partes relacionadas.

Diante dos desafios de combater a guerra fiscal internacional entre os Estados soberanos e os planejamentos fiscais abusivos das grandes corporações nas suas relações *intragrupo*, os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do Grupo dos Vinte (G20)⁴ acordaram o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), contendo um plano de 15 ações baseadas em dois pilares: (i) combater as incompatibilidades e lacunas entre os sistemas tributários de todos os países, que têm favorecido a evasão fiscal; (ii) criar um imposto mínimo global sobre os rendimentos das sociedades transnacionais.

No relatório OCDE, de 1988, o crescimento avassalador dos paraísos fiscais que induziam os governos a adotar regimes fiscais preferenciais prejudiciais para atrair atividades de fácil mobilidade já era considerado uma questão global emergente

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 477.

³ *Race to the bottom* é o fenômeno que descreve a desregulamentação governamental do ambiente de negócios ou a redução das taxas de imposto sobre as sociedades, a fim de atrair ou reter a atividade econômica nas suas jurisdições.

⁴ O Grupo dos Vinte (G20) é o principal fórum de cooperação econômico internacional. Desempenha um papel importante na formação e no fortalecimento da arquitetura e da governança globais em todas as principais questões econômicas internacionais.

(na *Emerging Global Issue*)⁵. Nos últimos relatórios, as preocupações estão focadas (i) no uso desses regimes preferenciais para a transferência artificial de lucros pelas transnacionais e (ii) na falta de transparência na instituição dos benefícios fiscais pelos Estados nacionais.

Entre as ações que compõem o pacote BEPS, são destacadas as 5 e 8 voltadas ao requisito da substância e à criação de valor na alocação dos rendimentos obtidos pelas transnacionais, incluindo aqueles decorrentes das suas transações envolvendo intangíveis de propriedade intelectual (PI), em razão das intersecções entre elas.

Embora o Brasil ainda não seja membro da OCDE, de acordo com o compromisso firmado pelas nações do G-20, endossa, assim como os países-membros, o projeto BEPS e tem envidado esforços na implementação das recomendações propostas. As recentíssimas regras brasileiras de preços de transferência contidas na Lei n. 14.596/2023⁶, ao introduzirem disposições específicas aplicáveis às operações com intangíveis (incluindo os de propriedade intelectual, de difícil valoração), com termos e condições de análise de comparabilidade entre intangíveis, funções desempenhadas e riscos economicamente relevantes assumidos pelas transnacionais contratantes, representam um importante avanço na superação de lacunas, fragilidades e divergências significativas no tratamento da matéria em relação ao modelo preconizado pela OCDE, que afastavam a legislação brasileira do princípio *arm's length*, em conformidade com a Ação 8 do BEPS.

Os avanços são inegáveis, mas é relevante lembrar o que consta do relatório da Ação 5 do BEPS, desenvolvida especialmente no contexto dos regimes preferenciais de PI, no sentido de que a abordagem com base nas regras de preços de transferência foi considerada, pela maioria dos países da OCDE e do G20, insuficiente para combater os planejamentos fiscais abusivos e a erosão de bases tributárias. Esse dado foi reconhecido na própria exposição de motivos da Lei n. 14.596/2023⁷. Isso ocorre, em grande medida, pelas dificuldades de se estabelecer comparação nas transações envolvendo PI (intangíveis de difícil valoração), dado que

⁵ OCDE. **Harmful Tax Competition**: an emerging global issue. OECD Publishing, Paris, 1998. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>. Acesso em: 21 set. 2022.

⁶ BRASIL. **Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023**. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14596.htm. Acesso em: 15 jul. 2023.

⁷ BRASIL. **Exposição de Motivos n. 00448/2022 ME**. Brasília, 26 dezembro de 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=9235257&ts=1673976899693∓disposition=inl>. Acesso em: 17 jan. 2023.

a criação de valor do intangível se dá justamente pela sua singularidade. Essa dificuldade é espelhada, ademais, na postergação em regulamentar questões envolvendo as transações com intangíveis de difícil valoração, conforme constou de consulta pública lançada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)⁸.

Sendo assim, numa economia globalizada interligada, é relevante ter em conta que a tributação das transações entre transnacionais relacionadas envolvendo criação, absorção, difusão e transferência de intangíveis de PI, influencia não só a localização dos investimentos em P&D, mas também do ativo de PI associado que podem ser estrategicamente alocados em jurisdições com vantagens fiscais. Por isso, torna-se imprescindível buscar-se a substância mediante a abordagem do *nexus approach* com vistas a alcançar uma tributação alinhada à criação de valor e mais justa do ponto de vista global, em consonância com os pilares do Projeto BEPS (coerência, substância e transparência fiscal).

Nas palavras de Schoueri, a inclusão dos regimes tributários preferenciais de PI no âmbito da Ação 5 do Projeto BEPS, considerados uma das “frentes de batalhas” identificadas na concorrência tributária internacional prejudicial, seria uma demonstração de que o “Alto Comando percebe que podem provir, dos próprios aliados, os principais incentivos para o avanço do inimigo”⁹.

A metodologia acordada na Ação 5 do BEPS reforça o requisito da substância mediante a abordagem de nexo (*nexus approach*) para testagem dos regimes tributários que beneficiam a receita originária da exploração de patentes e outros ativos intangíveis, que, por sua vez, são funcionalmente equivalentes a patentes. Fundamentalmente, a abordagem do nexo utiliza as despesas como um substituto para a atividade, partindo do princípio de que esses regimes devem ser projetados para incentivar as atividades reais de P&D geradoras do intangível e garantir que os contribuintes contemplados pelos benefícios fiscais realmente se envolvam em funções relevantes e incorram em despesas reais na criação do intangível de PI, em benefício do desenvolvimento econômico e social das nações.

Nesse contexto, analisar a tributação preferencial da renda obtida pelas transnacionais dos seus negócios jurídicos envolvendo a criação, absorção, difusão e

⁸ BRASIL. SRFB. **Consulta Pública n. 1, de 3 de julho de 2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 44.

transferência de intangíveis de PI, na sua conformação ao princípio da substância mediante a abordagem do *nexus approach* e de outros fatores principais e secundários, inclusive econômicos, passíveis de caracterizar um regime tributário preferencial como potencial ou totalmente prejudicial, conforme metodologia desenhada na Ação 5 do Projeto BEPS da OCDE, será o objetivo geral de investigação, com destaque para os regimes preferenciais brasileiros destinados aos *inputs* e *outputs* da inovação tecnologia, no que beneficiam os lucros das transnacionais que atuam no Brasil.

O objetivo específico da pesquisa é analisar os efeitos da aplicação prática da metodologia da Ação 5 do BEPS nos regimes tributários que proporcionam alívio aos rendimentos derivados de certos ativos de PI formalmente protegidos (patentes e outros intangíveis) e nos denominados regimes de dupla categoria, que estendem o alívio a outros rendimentos de empresas que realizam atividades relacionadas com P&D ou inovação, como ocorre com os regimes tributários preferenciais brasileiros destinados aos *inputs* e *outputs* da inovação tecnológica.

Sem adentrar no mérito e na discricionariedade das políticas públicas brasileiras de incentivo à inovação tecnológica, consideradas as inúmeras variáveis e a complexidade dessas políticas, na testagem das hipóteses problemas, pretende-se infirmar ou confirmar:

- a) Se há lacunas e divergências nos regimes tributários brasileiros de incentivos ao setor privado que dificultam a formação e o fortalecimento da inovação disruptiva, levando em consideração os regimes preferenciais de P&D (*front end*), e os resultados do P&D (*back end*), refletidas na criação, absorção, difusão e transferência da tecnologia.
- b) Se os *designs* dos programas de benefícios tributários brasileiros têm sido aptos a gerar a presença e um nível de investimentos em inovação pelas transnacionais que atuam no País, compatíveis com os lucros obtidos e com a fruição de benefícios fiscais por parte dessas empresas;

Para tanto, o primeiro capítulo faz uma incursão pelo conteúdo mínimo que se deve extrair da proteção que a Constituição Federal de 1998 confere às atividades de pesquisa, desenvolvimento tecnológico, criação, absorção, difusão e exploração da propriedade intelectual – com foco na promoção e nos incentivos estatais que buscam alavancar a inovação tecnológica nas empresas “para a solução dos problemas

brasileiros e o desenvolvimento do sistema produtivo nacional¹⁰ –, instrumentalizado por meio da tributação extrafiscal. Também serão abordados os subsídios conceituais dos institutos previstos em normas internacionais e internas acerca dos intangíveis de propriedade intelectual que podem se qualificar nos regimes preferenciais de tributação.

Na sequência, será apresentado um panorama geral do mercado mundial de comercialização de ativos intangíveis de PI de modo a demonstrar a íntima associação entre a proteção da propriedade intelectual e o processo de desenvolvimento econômico e social das nações, destacando-se aspectos gerais da concorrência tributária internacional e do papel das empresas transnacionais na criação, absorção e difusão de tecnologia nos países em que operam. Destaque é dado ao que se denomina “típicas estruturas de planejamento tributário entre empresas relacionadas”, criadas por meio de negócios integrados, os quais buscam alocar os investimentos em P&D e a propriedade legal dos intangíveis de PI em países de baixa ou nenhuma tributação e/ou que tenham algum regime preferencial de tributação dos rendimentos decorrentes da exploração.

No terceiro capítulo, a investigação se debruça sobre a metodologia empregada na Ação 5 do BEPS para aplicação do requisito da substância na sua abordagem de nexos que estabelece uma ligação entre despesas, ativos e receitas de PI. As despesas são uma proxy para as atividades, e os ativos de PI são usados para garantir que a receita integrada pelos benefícios fiscais realmente provenha de despesas incorridas pelo contribuinte elegível.

As características principais dos regimes preferenciais de outros países (v.g. *Patent Box*) selecionados serão examinadas, contrapostas às peculiaridades relevantes dos regimes brasileiros e contextualizadas quanto às alterações do Projeto BEPS.

No último capítulo, a investigação envereda pela testagem dos principais regimes tributários preferenciais destinados à inovação tecnológica no Brasil, tanto daqueles voltados às atividades de P&D (*front end*), como daqueles que abrangem a exploração da propriedade intelectual (*front end*). São eles: (i) Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (Padis); Lei de incentivos ao setor de tecnologia, informação e comunicação (TIC); (iii) Lei do Bem; e (iv) regime jurídico dos royalties.

¹⁰ BRASIL. **Constituição Federal. Arts. 218, 219 e 219A.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 out. 2023.

Diante da complexidade e das variáveis que podem surgir na abordagem das questões analisadas ao longo da pesquisa, não há opção por um método científico específico. Em linhas gerais, a investigação é qualitativa por se constituir em elemento chave aos resultados propostos. É também exploratória, pois examina temas densos e atuais sobre os quais ainda não há trabalhos consolidados. Em alguma medida, é intervencionista, pois lança reflexões e novos questionamentos propositivos que podem influenciar a busca de soluções para os problemas analisados.

A relevância da pesquisa pode ser atestada pelo seu caráter multidisciplinar e multifacetário, não só por buscar uma maior integração e a supressão de lacunas nas atuais políticas governamentais de incentivos tributários destinados à renda das empresas transnacionais, com reflexos também nas empresas nacionais que invistam em pesquisa e criação de tecnologia adequada ao País, mas também por lançar reflexões importantes sobre a necessidade de se pautarem soluções inovadoras para os problemas econômicos e sociais brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional, instrumentalizadas por meio da tributação. O tema da tributação das empresas transnacionais no contexto dos regimes preferenciais destinados aos *inputs* e *outputs* da inovação tecnológica, notadamente os brasileiros, fornece meios para exploração futura e propositiva do conhecimento científico adquirido, também em razão dos impactos que a utilização e concepção de incentivos fiscais destinados às atividades de inovação tecnológica, com especial destaque para os países em desenvolvimento, sofrerão com a implantação das regras de tributação mínima contidas do segundo pilar do BEPs (Regras GloBE)¹¹.

¹¹ OCDE. **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, 2022. OECD Publishing, Paris. Disponível em <https://www.oecd.org/publications/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm>. Acesso em: 4 dez. 2023.

1 PROMOÇÃO E INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA: INTERSECÇÕES COM A PROPRIEDADE INTELECTUAL

Para melhor se compreenderem os pressupostos teóricos que embasarão a análise do tema proposto, este capítulo trata dos objetivos maiores da promoção e do incentivo à inovação tecnológica e à criação, absorção, difusão e transferência da propriedade intelectual na Constituição Federal de 1988, nos tratados e na legislação interna e tangencia aspectos da tributação extrafiscal enquanto instrumento à disposição do Estado brasileiro para alcançar esses objetivos.

1.1 INOVAÇÃO TECNOLÓGICA E PROPRIEDADE INTELECTUAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

1.1.1 Conteúdo mínimo

A Carta de 1937 foi a primeira a dispor sobre o dever do Estado de contribuir, direta ou indiretamente, para o desenvolvimento científico, porém sem tratar dos meios e condições de cumprir o comando constitucional. A Carta de 1946 alterou os percentuais de recursos destinados ao ensino, mas não trouxe nada de novo em relação ao compromisso do Estado com o progresso científico e tecnológico, reduzindo-se a dispor que *as ciências, as letras e as artes são livres*¹². Seguiu-se a Constituição de 1967, que trouxe termos novos, como *incentivar a pesquisa e o ensino científico e tecnológico*¹³, mas sem maiores avanços em relação às Cartas anteriores.

A Constituição Federal de 1988 destinou um capítulo próprio para a matéria da pesquisa, do desenvolvimento tecnológico e científico e, a partir da Emenda Constitucional n. 85/2015, acrescentou a inovação, que deve ser assimilada pelo legislador ordinário *como de importância basilar para o avanço econômico e social do país*, na compreensão de André Ramos Tavares, para quem o artigo 218¹⁴ afirma as

¹² Cf, art. 173 CF/1946.

¹³ Cf. art. 171, CF/1967.

¹⁴ Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. § 3º O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa, tecnologia e inovação, inclusive por meio do apoio às atividades de extensão tecnológica, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho. § 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. § 5º É facultado

diretrizes desenvolvimentistas brasileiras e, de maneira similar às demais normas constitucionais dirigentes, apresenta “(i) colorido (aparentemente e não exclusivamente) propositivo, apontando para o futuro; e, (ii) caráter abstrato (mas com um núcleo mínimo de significado)”¹⁵.

Em relação ao núcleo mínimo de significado da norma de proteção constitucional à pesquisa científica básica e tecnológica, sobressai que ela receberá tratamento prioritário do Estado e deverá objetivar o interesse público e o progresso científico e tecnológico e a inovação. Segundo André Ramos, essas variantes nortearão a promoção direta à pesquisa básica por parte do Estado brasileiro, que deve alocar recursos orçamentários necessários à efetivação do desenvolvimento nacional e da redução das desigualdades sociais, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Ao comentar o citado art. 218, CF/1988, José Afonso da Silva explica que a tecnologia pode ser considerada o lado prático e produtivo do saber científico. A ciência descobre e a tecnologia usa a descoberta lhe acrescentando os processos de aferição de sua validade por intermédio da produção de “resultados concretos, de aperfeiçoamento e reprodução no interesse do desenvolvimento econômico e social”¹⁶.

A partir dos objetivos maiores da Constituição Federal, é de fundamental importância demarcar que a pesquisa tecnológica deve se voltar, preponderantemente, para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional. A partir desses objetivos é que o Estado deverá apoiar e estimular a formação e o fortalecimento de empresas inovadoras que invistam em pesquisa e criação de tecnologia adequada ao País¹⁷.

aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica. § 6º O Estado, na execução das atividades previstas no *caput*, estimulará a articulação entre entes, tanto públicos quanto privados, nas diversas esferas de governo. § 7º O Estado promoverá e incentivará a atuação no exterior das instituições públicas de ciência, tecnologia e inovação, com vistas à execução das atividades previstas no *caput*.

¹⁵ TAVARES, André Ramos. Ciência e tecnologia na Constituição. **Revista de Informações Legislativas**, Brasília, ano 44, n. 175, jul./set. 2007. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/44/175/ril_v44_n175_p7.pdf. Acesso em: 9 jul. 2022.

¹⁶ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 836.

¹⁷ § 2º A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional. § 3º O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa, tecnologia e inovação, inclusive por meio do apoio às atividades de extensão tecnológica, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho. § 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado,

No tocante ao art. 219, CF/1988, a doutrina lhe tem dispensado especial atenção sob o enfoque da soberania nacional, especialmente quando dispõe que o *mercado interno integra o patrimônio nacional* e que a lei federal deverá incentivá-lo de modo a viabilizar o *desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País*. Esse dispositivo foi incluído por iniciativa do Professor Eros Roberto Grau¹⁸ e gerou críticas por parte daqueles que viram nele uma prova de nacionalismo em excesso e daqueles que vislumbrarem que a sua localização, no capítulo da ordem social, *socializa em excesso*¹⁹ a noção de mercado interno no Brasil.

Sem embargo das polêmicas acerca do alcance do art. 219, CF/1988, a doutrina costuma afastar a aparente antinomia entre essa noção de mercado interno e a busca da integração econômica nas relações internacionais da República Federativa do Brasil²⁰ ao considerar que a integração dos países subdesenvolvidos e em desenvolvimento segue rumos bem diversos daquele dos países desenvolvidos e que deve haver um esforço conjunto no sentido de se romper o pacto colonial vigente desde a época das grandes navegações para se estabelecer um ponto de equilíbrio entre as Nações²¹. Para muitos doutrinadores, o art. 219, CF/1988 – que deveria estar inserido no capítulo da ordem econômica²² – acabou por imprimir ao mercado um valor constitucional de natureza mais social, pois inserido no âmbito da ordem social, que tem como base o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais (art. 193, CF)²³.

desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

¹⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). São Paulo: Ed. RT, 1990. p. 259.

¹⁹ Assim Sturion de Paula também critica o art. 219, por sua falta de conexão com a realidade brasileira e excesso de nacionalismo. PAULA, Alexandre Sturion de. Ciência e tecnologia nas constituições brasileiras: breve comparativo com as constituições estrangeiras. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, IBDC, n. 48, jul./set. 2004. p. 278-279.

²⁰ Vide: Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

²¹ Sobre as polêmicas, vide CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. O mercado interno, o patrimônio público e o art. 219 da Constituição brasileira de 1988 – Bases para a sua interpretação. **Rev. Trib. Reg. Fed. 1º Reg.**, Brasília, 8 (4) 41-48, out./dez. 1996.

²² Nesse sentido: SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**, cit., p. 821.

²³ MARQUES, Cláudia Lima; MENDES, Laura Schertel. Inovação no sistema produtivo brasileiro: um breve comentário ao Decreto 9.283/2018 à luz da Lei 13.243/2016 e do art. 219-A da Constituição Federal. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo: Ed. RT, v. 119, ano 27, p. 507-516, set./out. 2018.

Nas lições de José Afonso da Silva, a norma constitucional que prevê o mercado interno como integrante do patrimônio nacional “significa repulsa ao Liberalismo” e empresta a ele uma “concepção social de mercado”²⁴. Para Canotilho, “um mercado nacional com função social, cultural e econômica”²⁵. José Afonso e Eros Grau observam que o texto do art. 219 transcende em muito os aspectos da ciência e da tecnologia e encontra, na ordem econômica, o fundamento para intervenção do Estado no domínio econômico com o fim de controlar o mercado interno.

É nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal (STF) interpreta a proteção da propriedade industrial prevista como direito fundamental no art. 5º, inciso XXIX, da Constituição Federal de 1988. Proteção esta que se dá de forma temporária e com fundamento no interesse social e no desenvolvimento tecnológico e econômico, lembrando que ela não se circunscreve em um direito individual, mas diz respeito à coletividade e ao desenvolvimento do País²⁶.

Na instituição de regimes tributários preferenciais destinados à inovação tecnológica, portanto, o legislador deverá apoiar e estimular tanto a formação e o fortalecimento de empresas inovadoras, que invistam em pesquisa e desenvolvimento tecnológico (P&D), como também a criação de intangíveis de PI que gozem da proteção intelectual, com vistas à absorção, difusão e transferência de tecnologia em prol do desenvolvimento econômico e social do Brasil. Há uma clara determinação constitucional de articulação entre entes públicos e privados (Instituições de Ciência, Tecnologia e Inovação (ICT), entidades da gestão pública e empresas), com vistas à formação e ao fortalecimento da inovação por meio da criação e da transferência de novas tecnologias, bem como à constituição de um ambiente adequado de difusão e absorção dos conhecimentos tecnológicos no País.

1.1.2 Intervenção do Estado, inovação tecnológica e tributação

Como se sabe, a atuação do Estado no domínio econômico pode se dar de forma direta – nas hipóteses de exploração de atividade econômica, *quando necessária aos*

²⁴ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**, cit., p. 822.

²⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Cópia de Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. Coordenação científica de Gilmar Ferreira Mendes, José Gomes Canotilho, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luiz Streck (coord.). São Paulo: Saraiva, 2018.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5.529/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli. *Dje* 1 set. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4984195>. Acesso em: 16 abr. 2023.

imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo e nas atividades que constituem monopólio da União e, de forma indireta, como agente normativo e regulador da atividade econômica privada, no exercício das funções de fiscalização, incentivo e planejamento²⁷. No *mix* de apoio e promoção à ciência, tecnologia e inovação, além dos investimentos governamentais diretos por meio de receitas do orçamento destinadas aos órgãos de fomento, o Estado pode se utilizar de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades extrafiscais (não arrecadatórias), incentivadoras de comportamentos, com vista à realização dos valores constitucionalmente consagrados. É o que a doutrina costuma denominar *intervenção por indução* em que o Estado incentiva ou desestimula determinada atividade econômica em sentido estrito por meio de desoneração ou oneração tributária²⁸.

Nesse caso, o estímulo aos investimentos privados em PD&I e à criação de tecnologia adequada ao País será concretizado por intermédio de isenções, reduções de alíquota e de base de cálculo, créditos financeiros etc.²⁹, com a finalidade de alavancar o desenvolvimento econômico e social do país. A tributação extrafiscal também se mostra adequada à regulação dessas atividades para constituição de um ambiente adequado de difusão e absorção dos conhecimentos tecnológicos no mercado nacional, como uma política estratégica que deve merecer especial atenção quando da instituição de regimes tributários preferenciais. A previsão de criação do Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação (SNCTI) para a promoção do desenvolvimento científico e tecnológico e para a inovação no Brasil³⁰ representou um avanço importante na estratégia de integração das políticas públicas do setor de CT&I. Na organização do SNCTI, instituído sob regime de colaboração entre entes, tanto públicos como privados, o Estado aparece como mobilizador de recursos para difundir o conhecimento e a inovação por todos os setores da economia não só mediante

²⁷ Conforme arts. 173, 174 e 177, CF/88.

²⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>. Acesso em: 2 mar. 2023. p. 48.

²⁹ *Ibid.*, p. 59.

³⁰ BRASIL. Constituição Federal. “Art. 219-B. O Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação (SNCTI) será organizado em regime de colaboração entre entes, tanto públicos quanto privados, com vistas a promover o desenvolvimento científico e tecnológico e a inovação. § 1º Lei federal disporá sobre as normas gerais do SNCTI. § 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios legislarão concorrentemente sobre suas peculiaridades”. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 ago. 2023.

incentivos tributários, mas também com estratégias para o avanço tecnológico em áreas prioritárias.

Em diversas ocasiões, o STF já assentou que a ordem econômica na Constituição de 1988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial à livre iniciativa, mas que essa circunstância não legitima a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais. Nesse sentido, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade por meio de um “plano de ação global normativo informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170”³¹, devendo-se acrescentar os objetivos de bem-estar e justiça social na forma do art. 193, CF, assegurada a participação da sociedade nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação das políticas sociais.

Assim, na abordagem de questões tributárias atinentes a renúncias fiscais que impactem, direta ou indiretamente, os lucros da exploração da propriedade intelectual, é importante levar em consideração que o sistema de proteção da propriedade intelectual, embora relevante para o desenvolvimento tecnológico, pode ser utilizado como um instrumento de reserva de mercado e de evasão de bases tributárias por parte das transnacionais que operam no Brasil, suscitando a incidência do princípio da função social da propriedade³². Não é de hoje que as transações envolvendo transferência de tecnologia são utilizadas como estratégia de distribuição disfarçada de lucros e de planejamentos tributários abusivos por parte das transnacionais, como será visto ao longo da pesquisa. Assim, a intervenção do Estado na economia por meio de incentivos financeiros e tributários à inovação tecnológica – seja nas atividades de P&D, seja na criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia – e a dupla proteção conferida à propriedade intelectual (moral e patrimonial) deverá sempre estar atrelada ao desenvolvimento econômico e social do país, de modo a efetivar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil³³. As normas

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3.512/ES**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. *DJe* 23 jun. 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92036/>. Acesso em: 16 abr. 2023.

³² Cf. art. 170, III e art. 5º, XXII, XXIII, XXVII, XXVIII e XXIX, todos da Constituição Federal/1988.

³³ BRASIL. **Constituição Federal**. “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 ago. 2023.

internas e as normas internacionais ratificadas pelo Brasil, de igual modo, deverão estar em consonância com esses valores e princípios constitucionais.

1.2 INOVAÇÃO TECNOLÓGICA E PROPRIEDADE INTELECTUAL NOS TRATADOS INTERNACIONAIS E NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

1.2.1 Proteção da propriedade intelectual: aspectos jurídicos e conceituais

De início, importante trazer aspectos relativos à condição jurídica dos tratados internacionais em face de normas de Direito interno. O STF tem sinalizado que a Constituição Federal não respalda o paradigma dualista. Nesse sentido, os tratados internacionais são espécies normativas infraconstitucionais distintas e autônomas, não se confundindo com as normas internas federais (decretos, medidas provisórias, leis ordinárias ou leis complementares). Em julgado envolvendo essa temática, destacou-se que não existe hierarquia entre os “atos internacionais e leis infraconstitucionais de direito interno, resolvendo-se as antinomias entre essas normas pelo critério cronológico ou da especialidade”, excepcionados os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos. Diante dessa orientação, em matéria tributária, o art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN), ao “estabelecer a suspensão provisória da eficácia e da aplicabilidade do ordenamento positivo interno, em razão do critério da especialidade”, acaba por atribuir precedência aos tratados ou convenções internacionais³⁴. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) parece caminhar no mesmo sentido como se pode observar de julgado da lavra do Ministro Gurgel de Faria no sentido de que a prevalência dos tratados internacionais sobre as normas jurídicas de Direito interno se dá *em razão do princípio da especialidade*, ressalvada a supremacia da Constituição³⁵.

Pois bem. A Convenção da Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI) define como propriedade intelectual, em sentido amplo, as criações do espírito humano e os direitos de proteção dos interesses dos criadores sobre suas obras

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 460.320/PR**. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, DJe 6 out. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2322387>. Acesso em: 16 ago. 2022.

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.772.678/DF**. Primeira Turma. Relator: Min. Gurgel de Faria. Dje 12 mar. 2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/>. Acesso em: 16 ago. 2022.

graças ao controle que lhes dá sobre como a sua propriedade é utilizada³⁶. A Propriedade Intelectual abrange: a) *Direito Autoral* (direito do autor, conexos e programas de computador); b) *Propriedade Industrial* (patentes, marca, desenho industrial, indicação geográfica, segredo industrial & repressão à concorrência desleal); e c) *Proteção Sui Generis* (topografia de circuito integrado, cultivar, conhecimento tradicional)³⁷.

Walter Godoy assinala que o objeto da propriedade intelectual e, conseqüentemente, o objeto de tutela jurídica é a forma, haja vista que o Direito não consegue captar e proteger o que não seja passível de determinada forma³⁸. Não obstante, Godoy cita as lições do Professor Newton Silveira, lembrando que o processo mental das criações é unitário, ou seja, o “mesmo esforço que deu origem à indústria (satisfação das necessidades materiais) criou as artes para a satisfação das necessidades espirituais do ser humano”³⁹. Prossegue afirmando que os direitos de propriedade intelectual podem ser agregados de acordo com a sua finalidade, sendo que os institutos que a compõem cobrem áreas estanques do engenho humano, com requisitos próprios e finalidades específicas. A partir dessa concepção, tem-se que o direito do autor e a propriedade industrial são complementares, inserindo-se o primeiro no campo das obras puramente artísticas e a segunda, na esfera das soluções técnicas⁴⁰, sem perder de vista, no entanto, que o “vasto cardápio de direitos exclusivos oferecido pelo sistema da propriedade intelectual” não deturpa a unidade da concepção e da proteção dos direitos da “mente”⁴¹.

Atualmente, os marcos jurídicos que disciplinam a proteção da propriedade intelectual têm como principal fundamento, no Direito Internacional, os parâmetros estabelecidos pela Organização Mundial do Comércio (OMC), de cujo sistema normativo se extrai o Acordo sobre os Aspectos dos Direitos de Propriedade

³⁶ OMPI – Organização Mundial da Propriedade Intelectual. **Convenção assinada em Estocolmo em 14 de julho de 1967 e modificada em 28 de setembro de 1979**. Disponível em: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/pt/wipo_pub_250.pdf. Acesso em: 16 out. 2022.

³⁷ BONETTI, Esther Aquemi; JUNGSMANN, Diana de Mello. **Inovação e propriedade intelectual: guia para o docente**. Brasília: Senai, 2010. Disponível em: https://www.gov.br/inpi/pt-br/com-posicao/arquivos/guia_docente_iel-senai-e-inpi.pdf. Acesso em: 16 out. 2022.

³⁸ SANTOS JR., Walter Godoy. **O regime jurídico da proteção da forma na propriedade intelectual**. 2017. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-08092020-020903/>. Acesso em: 10 set. 2022. p. 13.

³⁹ SILVEIRA, Newton. **Direito de autor no design**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 29

⁴⁰ SANTOS JR., Walter Godoy. **O regime jurídico da proteção da forma na propriedade intelectual**, cit., p. 17.

⁴¹ *Ibid.*, p. 17.

Intelectual Relacionados com o Comércio – ou *Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights* (TRIPS) –, oriundo da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do Acordo Geral sobre Comércio e Tarifas (GATT, 1994), documento incorporado ao Direito brasileiro por meio do Decreto n. 1.355/1994⁴².

O Acordo TRIPS dispõe que a aplicação das normas de proteção dos direitos de propriedade intelectual deve contribuir para a “promoção da inovação tecnológica e para a transferência e difusão de tecnologia” sempre em “benefício mútuo de produtores e usuários de conhecimento tecnológico”. De forma mais conducente, deve promover o bem-estar social econômico e o equilíbrio entre direitos e obrigações⁴³.

Note-se que o Acordo TRIPS reconhece que algumas práticas ou condições de licenciamento dos direitos de propriedade intelectual podem restringir a concorrência e produzir efeitos adversos ao comércio, em prejuízo da transferência e da difusão de tecnologia. Diante disso, ressalva que as legislações nacionais poderão especificar as condições ou práticas de licenciamento que, em determinados casos, possam constituir um abuso dos direitos de propriedade intelectual que tenha efeitos adversos sobre a concorrência no mercado interno.

Acerca do interesse da OCDE pela temática da propriedade intelectual, importa assinalar que, embora os direitos de propriedade intelectual, *per se*, estejam inseridos no âmbito das temáticas da OMC, eles acabam sendo debatidos em diferentes comitês da organização, como os de ciência, tecnologia e inovação, em grande medida em razão dos reflexos da proteção desses direitos no desenvolvimento econômico e social dos países e na governança global. Muito por força disso, é que a temática dos regimes preferenciais de PI foi inserida na Ação 5 do Projeto BEPS da OCDE.

No Brasil, a proteção da propriedade intelectual está regulada nas Leis n. 9.609/1998 (proteção dos programas de computador – *software*)⁴⁴, 9.610/1998

⁴² BRASIL. **Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994**. Promulgou a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d1355.htm. Acesso em: 16 out. 2022.1

⁴³ OMC – Organização Mundial do Comércio. **Acordo Trips**. Art. 7. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/backup/legislacao-1/27-trips-portugues1.pdf>. Acesso em: 9 nov. 2022.

⁴⁴ BRASIL. **Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.ht. Acesso em :25 set. 2022.

(proteção dos direitos autorais)⁴⁵ e 9.279/1996 (proteção da propriedade industrial)⁴⁶. Cite-se, ainda, a Lei n. 11.484/2007⁴⁷, que estabelece as condições de proteção das topografias de circuitos integrados. Por sua vez, o Poder Executivo instituiu a “Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual” (ENPI), cujas diretrizes estão voltadas para a implementação de ações direcionadas ao uso estratégico da propriedade intelectual com vistas a incentivar a competitividade e os desenvolvimentos econômico, tecnológico e social do País⁴⁸.

A proteção do direito do autor não está no escopo da presente pesquisa. De acordo com as demais leis mencionadas, a proteção dos direitos relativos aos intangíveis de propriedade intelectual se dá mediante: I – concessão de patentes de invenção e de modelo de utilidade; II – registro de desenho industrial; III – registro de marca; IV – repressão às falsas indicações geográficas; V – repressão à concorrência desleal; VI – certificado de topografia de circuitos integrados; VII – certificado de proteção de novas variedades de plantas (cultivares) e VIII – *softwares*.

A patente de invenção deve atender aos requisitos de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial. A proteção legal possibilita, àqueles que dedicaram tempo e recursos para criar algo inovador e útil a toda a sociedade, a apropriação dos resultados econômicos do invento, mediante a estipulação de instrumentos jurídicos destinados à dissuasão e à repressão civil e penal da imitação e da exploração indevida por parte de terceiros⁴⁹. Por ser considerada um instrumento de incentivo à inovação e ao desenvolvimento tecnológico – constituindo indicador relevante para se avaliar a capacidade do País transformar o conhecimento científico em produtos ou

⁴⁵ BRASIL. **Lei n. 9610, de 19 de fevereiro de 1998**. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm. Acesso em: 4 dez. 2023.

⁴⁶ BRASIL. **Lei n. 9.279, de 14 de maio de 1996**. Regula direitos e obrigações de propriedade industrial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm. Acesso em: 25 set. 2022.

⁴⁷ BRASIL. **Lei n. 11.484, de 31 de maio de 2007**. “Dispõe sobre os incentivos às indústrias de equipamentos para TV Digital e de componentes eletrônicos semicondutores e sobre a proteção à propriedade intelectual das topografias de circuitos integrados, instituindo o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11484.htm. Acesso em: 11 nov. 2022.

⁴⁸ BRASIL. **Decreto n. 10.886, de 7 de dezembro de 2021**. “Institui a Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/decreto/D10886.htm. Acesso em: 11 mar. 2023.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5.529/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli. Dje 01 set. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4984195>. Acesso em: 16 abr. 2023.

inovações tecnológicas –, a patente de invenção é o principal ativo de PI beneficiado nos regimes tributários preferenciais ao redor do mundo.

Nos termos da lei, o modelo de utilidade patenteável se constitui em um objeto de uso prático, ou parte deste, que apresente nova forma ou disposição, *envolvendo ato inventivo, que resulte em melhoria funcional no seu uso ou em sua fabricação*. Por sua vez, a lei considera desenho industrial registrável, “a forma plástica ornamental de um objeto ou o conjunto ornamental de linhas e cores que possa ser aplicado a um produto”, de modo a proporcionar um “visual novo e original na sua configuração externa e que possa servir de tipo de fabricação industrial”⁵⁰.

A marca é definida por Newton Silveira como “todo nome ou sinal hábil para ser apostado a uma mercadoria ou produto ou a indicar determinada prestação de serviços”, estabelecendo uma identificação, entre o consumidor e o bem ou serviço⁵¹.

A respeito do contrato de fornecimento de tecnologia não patenteada (*know-how*), Sebastião José Roque afirma que, pelo contrato de *know-how*, uma empresa detentora de técnicas, de fórmulas de produtos ou de processos, de arte de fabricação ou de conhecimento confidencial de método de trabalho concede a outra empresa o direito de utilizar esses conhecimentos, beneficiando-se a concessora da maior produtividade, mediante o recebimento de uma remuneração⁵².

A Lei da Propriedade Industrial aborda a categoria do *know-how* apenas quando da tipificação dos delitos de violação à lealdade concorrencial, o que abre espaço para divergências doutrinárias acerca de sua natureza jurídica e dos direitos de cuja titularidade se investem os seus criadores⁵³. Daí a doutrina afirmar que a tutela jurídica do segredo de negócio impõe um dever legal que submete os concorrentes do detentor da tecnologia secreta de não violar o sigilo do conhecimento técnico

⁵⁰ BRASIL. **Lei n. 9.279, de 14 de maio de 1996**. Regula direitos e obrigações de propriedade industrial. Arts. 8º e 95. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9279.htm. Acesso em: 25 set. 2022.

⁵¹ SILVEIRA, Newton. Contratos de transferência de tecnologia. **Revista de Direito Mercantil**, v. 16, n. 26, 1977. p. 87-97.

⁵² ROQUE, Sebastião José. A transferência internacional de tecnologia solidifica as empresas nacionais. **Conteúdo Jurídico**, fev. 2012. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/27728/a-transferencia-internacional-de-tecnologia-solidifica-as-empresas-nacionais>. Acesso em: 13 jul. 2022.

⁵³ Art. 195. Comete crime de concorrência desleal quem: XI – divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos, informações ou dados confidenciais, utilizáveis na indústria, comércio ou prestação de serviços, excluídos aqueles que sejam de conhecimento público ou que sejam evidentes para um técnico no assunto, a que teve acesso mediante relação contratual ou empregatícia, mesmo após o término do contrato; XII – divulga, explora ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos ou informações a que se refere o inciso anterior, obtidos por meios ilícitos ou a que teve acesso mediante fraude.

referido sem o consentimento daquele que o desenvolveu, sob pena de sanções penais e civis⁵⁴.

Diversas modalidades contratuais são passíveis de averbação e registro perante o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI). São elas: (i) licenciamento ou sublicenciamento de uso de marcas, exploração de patentes e de desenhos industriais; (ii) cessão de marcas, patentes, desenhos industriais e topografias de circuito integrado; (iii) licenciamento de exploração de registro de topografia de circuito integrado; (iv) aquisição de conhecimentos envolvendo o fornecimento de tecnologia e os serviços de assistência técnica e científica⁵⁵.

De acordo com os atos normativos do INPI, as modalidades contratuais terão como objeto, não só a licença de uso ou exploração e a cessão de direitos sobre os intangíveis de PI, mas também os pedidos registrados ou depositados perante o INPI.

Note-se que os contratos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, não consubstanciam, em absoluto, contrato de transferência de tecnologia, na medida em que não necessariamente haverá transferência de conhecimento técnico. O que diferencia os contratos de prestação de serviços técnicos dos demais contratos de transferência de tecnologia é que, como lembra Heleno Torres⁵⁶, os serviços sempre têm como objeto uma obrigação de fazer, um *facere*, que não necessariamente estará presente numa estrita comunicação de *know-how*, por exemplo, na qual há mero fornecimento de informações.

Percebe-se, no âmbito das transferências de direitos sobre intangíveis de PI, que existem diversas modalidades de transações, cada uma delas com as suas especificidades. A cessão implica a alteração da titularidade que pode ser total ou parcial. Já o licenciamento da tecnologia resulta na outorga de uma licença

⁵⁴ MOREIRA FILHO, Aristóteles. A aplicação do princípio da territorialidade fiscal e o conceito de fonte na tributação da renda auferida pelo não residente, no Brasil, a partir de operações de transferência de tecnologia. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. V. p. 226.

⁵⁵ BRASIL. **Portaria/INPI/PR n. 27 de 07 de julho de 2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/central-de-conteudo/legislacao/arquivos/documentos/2023pr-27-dispoe-sobre-as-diretrizes-de-exame-para-averbacao.pdf>. Acesso em: 22 out. 2023.

⁵⁶ “Todo serviço é obrigação de fazer, imaterial, portanto, e daí a confusão que muitas pessoas fazem vendo *know-how* como espécie de serviços de assistência técnica ou, até mesmo, como serviços técnicos, confundindo-os entre si. Os serviços de assistência técnica podem repercutir no pagamento de *royalties*, como ocorre, por diversas vezes, não bem pelo uso da técnica empregada, mas sim pelo resultado dos serviços, e isso é que dificulta, para muitos, com apego finalista, a separação entre o *know-how* e o contrato de assistência técnica” (TORRES, Heleno Taveira. Regime tributário da propriedade industrial e transferência de tecnologia nos contratos de serviços técnicos e de assistência técnica. *In*: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Comércio internacional e tributação**. São Paulo. Quartier Latin, 2005. p. 668).

autorizando o licenciado a executar o objeto descrito no contrato de acordo com condições específicas. O licenciamento pode ser de uso ou para exploração comercial.

A propósito dos intangíveis de PI, cumpre adiantar que a OCDE somente considera aptos a se qualificarem a benefícios fiscais sob um regime tributário preferencial as patentes e outros ativos intangíveis funcionalmente equivalentes a patentes, desde que esses ativos sejam protegidos legalmente e sujeitos a processos semelhantes de aprovação e registro, quando tais processos forem relevantes. Como regra, são considerados: (i) patentes amplamente definidas; (ii) *software* protegido por direitos autorais; (iii) modelos de utilidade; e (iv) em determinadas circunstâncias, outros ativos de propriedade intelectual que não sejam óbvios, úteis e novos, mas que atendam determinadas condições e sejam certificados por autoridade competente⁵⁷.

Ademais, embora ativos intangíveis relacionados a *marketing*, como marcas registradas, nunca possam se qualificar para benefícios fiscais em um regime de PI, os relatórios de progresso da OCDE admitem regimes preferenciais que beneficiem esses intangíveis, desde que igualmente observem a atividade substancial, considerando-se uma “abordagem de nexos modificada”, cuja testagem é feita em *outros regimes de PI* (Non IP).

1.2.2 Promoção e incentivo à inovação tecnológica: aspectos jurídicos e conceituais

Referiu-se anteriormente que o apoio estatal indireto à criação, difusão, absorção e transferência de tecnologia está intimamente vinculado à inovação tecnológica, tanto que a OCDE debate o tema dos direitos de propriedade intelectual nos comitês de tecnologia e inovação, em razão dos reflexos da proteção no desenvolvimento econômico e social dos países e na governança global. Diz-se, com isso, que o estudo dos regimes tributários preferenciais de PI é transversal e deve levar em conta que o fenômeno da inovação tecnológica abrange as atividades subjacentes de P&D.

⁵⁷ Esses são os ativos intangíveis considerados no Relatório da Ação 5 do Projeto BEPS da OCDE (2015) na abordagem do nexos que, além dos incentivos fiscais de P&D, permite também que as jurisdições forneçam benefícios à receita decorrente da exploração da propriedade intelectual, desde que haja um nexos direto entre a receita que recebe benefícios e as despesas que contribuíram para essa receita.

De acordo com o *Manual de Oslo*, consideram-se atividades de inovação tecnológica todos os passos científicos, tecnológicos, organizacionais, financeiros e comerciais, inclusive investimento em novo conhecimento, que de fato levam, ou pretendem levar, à implantação de produtos ou processos tecnologicamente aprimorados⁵⁸. Entre as atividades cobertas pelo Manual, constam a aquisição externa de tecnologia na forma de patentes, invenções não patenteadas, licenças de uso, comunicações de *know-how*, marcas registradas, desenhos industriais relacionados com a implantação das inovações tecnológicas, de produtos ou processos implantados na empresa⁵⁹. Até mesmo o treinamento pode ser uma atividade de inovação, *quando for necessária para implantação de um produto ou processo tecnologicamente novo ou aprimorado*⁶⁰.

O *Manual de Oslo* dispõe, ainda, que a aquisição, o desenvolvimento, a adaptação e o uso de *software* permeiam as atividades de inovação tecnológica, seja como produto comercial, seja para uso em processo dentro da própria empresa, uma vez que o *software* tanto envolve pesquisa e desenvolvimento experimental e uma gama de atividades de inovação pós-P&D como pode ser adquirido e adaptado para uso na inovação tecnológica da empresa⁶¹.

No *Manual de Frascati*, pesquisa e desenvolvimento incluem o trabalho criativo levado a cabo de “forma sistemática para aumentar o campo dos conhecimentos, incluindo o conhecimento do homem, da cultura e da sociedade, e a utilização desses conhecimentos para criar novas aplicações”⁶². O *Manual de Frascati* trata unicamente da medição dos recursos humanos e financeiros dedicados à investigação e ao desenvolvimento experimental (ID), que compreende a investigação básica, a investigação aplicada e o desenvolvimento experimental, às vezes denominados *dados de entrada (inputs)* da ID. Entre os indicadores utilizados para medição dessas atividades, têm-se: (i) despesa interna bruta em ID, como porcentagem do Produto Interno Bruto (PIB); (ii) artigos científicos referenciados na base de dados *Essential*

⁵⁸ OCDE. **Manual de Oslo** – Diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação. 3. ed. Rio de Janeiro: FINEP, 2005. Disponível em: http://www.finep.gov.br/images/a-finep/biblioteca/manual_de_oslo.pdf. Acesso em: 16 out. 2022. p. 65.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 66.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 69.

⁶¹ *Ibid.*, p. 70.

⁶² GEROSA, Marco Aurélio (coord.). **Relatório Técnico RT-MAC-2016-01**. Departamento de Ciência da Computação. Instituto de Matemática e Estatística – Universidade de São Paulo (USP). Janeiro, 2016. Disponível em: <https://www.ime.usp.br/~gerosa/inovacao/InovacaoEmSoftware-RT-MAC-2016-01.pdf>. Acesso em: 16 out. 2022.

Science Indicators; (iii) patentes, como indicadores da produção da atividade inovadora⁶³.

Como se pode observar, tanto o *Manual de Oslo* como o *Manual de Frascati* se voltam para as atividades de *inputs* à inovação, mediante investimentos em novos conhecimentos, que de fato levam (ou pretendem levar) à implantação de produtos ou processos tecnologicamente aprimorados. De qualquer modo, os resultados efetivos de utilização dos conhecimentos em produtos ou processos devem ser buscados, aparecendo as patentes como um dos indicadores da produção da atividade inovadora.

No Brasil, o *Manual de Frascati* tem especial relevância em função da *Pesquisa de Inovação Tecnológica* (Pintec), publicada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), utilizada para analisar e discutir a situação da pesquisa, do desenvolvimento e da inovação no Brasil e nas empresas brasileiras, de forma comparativa com as informações dos países-membros da OCDE. As definições do Manual são aceitas mundialmente e seus princípios são utilizados como base para diversas leis de incentivos fiscais, como a chamada “Lei do Bem” que será examinada no escopo dessa pesquisa.

Segundo a Pintec, as atividades de inovação tecnológica se classificam em (i) P&D (pesquisa básica, aplicada ou desenvolvimento experimental) e (ii) outras atividades relacionadas à aquisição de bens, de serviços e de conhecimentos externos. Destacam-se nesse contexto: (i) atividades interna de P&D; (ii) aquisição externa de P&D, quando desenvolvidas por outras empresas ou instituições tecnológicas e adquiridas pela empresa; (iii) aquisição de outros conhecimentos externos que compreende os acordos de transferência de tecnologia originados da aquisição de licença de direitos de exploração de patentes e uso de marcas, aquisição de *know-how* e outros tipos de conhecimentos técnico-científicos de terceiros, para que a empresa desenvolva ou implemente inovações; (iv) aquisição de *software*, máquinas e equipamentos, *hardware* especificamente para a implementação de produtos ou processos novos ou tecnologicamente aperfeiçoados; e (vi) treinamento orientado ao desenvolvimento de produtos ou de processos tecnologicamente novos ou significativamente aperfeiçoados e

⁶³ OCDE. **Manual de Frascati** – Proposta de práticas exemplares para inquéritos sobre investigação e desenvolvimento experimental. A medição das atividades científicas e tecnológicas. F-Iniciativas. 2007. Disponível em: <http://www.uesc.br/nucleos/nit/manualfrascati.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2023.

relacionados às atividades inovativas da empresa, podendo incluir aquisição de serviços técnicos especializados externos⁶⁴.

Nos últimos anos, o Brasil avançou na construção de um modelo institucional de inovação tecnológica⁶⁵, que busca promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. Inspirada na Lei de Inovação francesa⁶⁶ e no Bayh-Dole Act⁶⁷, a Lei de Inovação brasileira define inovação como a “introdução de novidade ou aperfeiçoamento no ambiente produtivo e social que resulte em novos produtos, serviços ou processos” ou que agregue “novas funcionalidades ou características a produto, serviço ou processo já existente” capaz de resultar em “melhorias e em efetivo ganho de qualidade ou desempenho”.

Por sua vez, o Marco Legal da Ciência, Tecnologia e Inovação (MLCTI)⁶⁸, versa sobre a construção de uma política de apoio à geração e aplicação de conhecimento tecnológico. De acordo com a Lei, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as respectivas agências de fomento poderão estimular e apoiar a constituição de alianças estratégicas e o desenvolvimento de projetos de cooperação envolvendo empresas, ICT e entidades privadas sem fins lucrativos voltadas para atividades de P&D que objetivem a geração de produtos, processos e serviços inovadores e a transferência e difusão de tecnologia. Na regulamentação da lei, mereceu destaque o tema das parcerias entre o Poder Público e a iniciativa privada para o desenvolvimento de CT&I⁶⁹.

⁶⁴ BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa de Inovação 2017**. Notas técnicas. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101706_notas_tecnicas.pdf. Acesso em: 16 out. 2022. p. 13.

⁶⁵ BRASIL. **Lei n. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/10.973.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

⁶⁶ FRANÇA. **Loi n. 82-610 du 15 juillet 1982 d'orientation et de programmation pour la recherche et le développement technologique de la France**. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/>. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁶⁷ Também conhecido como University and Small Business Patent Procedures Act of 1980. Disponível em: <https://www.congress.gov/bill/96th-congress/senate-bill/>. Acesso em: 23 jul. 2023.

⁶⁸ BRASIL. **Lei n. 13.243, de 11 de janeiro de 2016**. Dispõe sobre estímulos ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à inovação e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm#art2. Acesso em: 16 out. 2022.

⁶⁹ BRASIL. **Decreto n. 9.283, de 7 de fevereiro de 2018**. Estabelece medidas de incentivo à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, com vistas à capacitação tecnológica, ao alcance da autonomia tecnológica e ao desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9283.htm. Acesso em: 4 jan. 2023.

Imprescindível mencionar que o marco legal das *Startups* e do empreendedorismo inovador⁷⁰, que também incorporou o Inova Simples⁷¹, insere-se nos objetivos do tratamento diferenciado e favorecido de que trata o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte)⁷². Com isso, as iniciativas empresariais de caráter incremental ou disruptivo, que se autodeclarem empresas de inovação, passam a se beneficiar de regime simplificado que possibilita a difusão de produtos ou serviços de modo experimental e de forma menos burocrática. O tratamento legal visa “estimular sua criação, formalização, desenvolvimento e consolidação como agentes indutores de avanços tecnológicos e da geração de emprego e renda”. Apesar dos avanços das políticas públicas desenhadas na lei, apontam-se retrocessos em razão de vetos a dispositivos que criavam benefícios fiscais destinados às *startups*⁷³.

Como é possível notar, no arcabouço normativo brasileiro voltado à efetivação do apoio e incentivo à ciência, tecnologia e inovação, é clara a opção pelo requisito substancial da *implementação da inovação tecnológica*, e alcançar esse desiderato impõe políticas públicas que integrem o Sistema Nacional de Inovação (SNI) com o Sistema Nacional de Proteção da Propriedade Intelectual (SNPPI), consideradas as “duas faces” da inovação disruptiva. Nesse sentido, os incentivos tributários destinados à P&D e aos lucros da exploração da propriedade intelectual não podem ser pensados de forma segmentada e devem passar por um controle no que se refere aos resultados a serem produzidos, já que o patrocínio do Estado a essas atividades, que supostamente não atendam aos objetivos já mencionados, estará eivado de inconstitucionalidade, sujeitando-se ao controle jurisdicional⁷⁴. Reitere-se que a

⁷⁰ BRASIL. **Lei Complementar n. 182, de 1º de junho de 2021**. Institui o marco legal das *startups* e do empreendedorismo inovador; e altera a Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp182.htm. Acesso em: 18 dez. 2022.

⁷¹ BRASIL. **Lei Complementar n. 167, de 24 de abril de 2019**. Dispõe sobre a Empresa Simples de Crédito (ESC) e altera a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998 (Lei de Lavagem de Dinheiro), a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (Lei do Simples Nacional), para regulamentar a ESC e instituir o Inova Simples. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp167.htm#art13. Acesso em: 8 dez. 2023.

⁷² BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp123.htm#art65a. Acesso em: 18 dez. 2022.

⁷³ QUINELATO, João. **Marco legal das startups: avanços e retrocessos**. Jota. 17/08/2021. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/inova-e-acao/marco-legal-das-startups-avancos-e-retrocessos-17082021>. Acesso em: 4 jan. 2023.

⁷⁴ TAVARES, André Ramos. Ciência e tecnologia na Constituição, **Revista de Informações Legislativas**, cit., p. 15.

alocação da propriedade intelectual (v.g. registros de patentes de invenção) surge como um indicador relevante para se avaliar a capacidade do País transformar o conhecimento científico em produtos ou inovações tecnológicas.

2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, ALOCAÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL E CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

Este capítulo apresenta uma análise sobre a relevância da propriedade intelectual enquanto transmissora do conhecimento tecnológico inovador para o desenvolvimento econômico e social e os impactos da transferência de tecnologia internacional nas economias nacionais, tanto no que se refere à importância do uso de tecnologia nas empresas como no tocante aos aspectos concorrenciais que a alocação da propriedade intelectual em determinadas jurisdições pode suscitar. O papel das empresas transnacionais na exportação de tecnologia e a dependência dos países latino-americanos da importação de tecnologia e as disparidades identificadas com esse fenômeno também serão abordados.

Sob o enfoque da concorrência tributária internacional, ênfase será dada à guerra fiscal entre os Estados soberanos e aos planejamentos fiscais abusivos por parte das transnacionais por meio de arranjos institucionais com vistas à alocação da propriedade intelectual em países com tributação favorecida e/ou regimes preferenciais de PI.

2.1 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, INOVAÇÃO TECNOLÓGICA E A PROTEÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL

2.1.1 Inovação tecnológica e a proteção da propriedade intelectual: breve histórico

Ao se refletir sobre os aspectos históricos da inovação tecnológica, percebe-se que ela está no cerne do processo de evolução da humanidade pela História. Da invenção da roda até o lançamento da *SpaceX*, existem inúmeras invenções revolucionárias que fundamentaram o desenvolvimento econômico e social das nações. Os cenários das Revoluções Industriais⁷⁵ são tidos como experiências

⁷⁵ As revoluções industriais consolidaram o sistema capitalista e permitiram o surgimento de novas formas de organização da sociedade. A Primeira Revolução Industrial (1760-1850), predominante na Europa Ocidental, foi marcada pela utilização do carvão como fonte de energia e desenvolvimento da máquina a vapor e da locomotiva; a Segunda Revolução Industrial (segunda metade do século XIX e meados do século XX) compreende os avanços tecnológicos em outros países como os Estados Unidos e foi marcada pelo aperfeiçoamento de tecnologias já existentes, associadas ao uso do petróleo como fonte de energia, à eletricidade e ao uso do aço.

inusitadas nas alterações sociais, econômicas, políticas e jurídicas, ante a sucessão de inovações tecnológicas que possibilitaram a substituição da habilidade e do esforço humano pelas máquinas rápidas, das fontes animadas de energia por fontes inanimadas e, sobretudo, pela substituição de substâncias vegetais ou animais por minerais⁷⁶.

A Terceira Revolução Industrial, por exemplo, surge como consequência dos avanços tecnológicos dos séculos XX e XXI, trazendo profundas renovações no processo econômico, político e social, com evidentes avanços de formas *globais* de internacionalização. Na atualidade, o fenômeno é o da Quarta Revolução Industrial, também denominado *Indústria 4.0*, englobando um amplo sistema de tecnologias avançadas como inteligência artificial, robótica, internet das coisas e computação em nuvem que estão mudando, em grande escala, a automação e a troca de dados com impactos nas formas de produção e nos modelos de negócios em todo o mundo⁷⁷.

A Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI) reforça que as três primeiras Revoluções Industriais “trouxeram a produção em massa, as linhas de montagem, a eletricidade e a tecnologia da informação à indústria”, propiciando a elevação da renda dos trabalhadores e fazendo da competição tecnológica o cerne do desenvolvimento econômico. Na avaliação da ABDI, a Quarta Revolução Industrial terá impacto mais profundo e exponencial, caracterizando-se por um conjunto de tecnologias que permitem a fusão do mundo físico, digital e biológico⁷⁸.

No pensamento evolucionista do economista Joseph Alois Schumpeter, considerado um dos fundadores da teoria do desenvolvimento econômico, a inovação tecnológica é descrita como a mola propulsora do processo de desenvolvimento econômico, na medida em que as inovações substanciais (disruptivas) introduzidas na atividade econômica produzem mudanças qualitativamente diferentes daquelas alterações do dia a dia, levando ao rompimento do equilíbrio no *fluxo circular*, caracterizado pelo crescimento econômico baseado em incrementos na produtividade, a partir de aperfeiçoamentos no processo de trabalho e de mudanças

⁷⁶ TIGRE, Paulo Bastos. **Gestão da inovação**: a economia da tecnologia do Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. Disponível em: <https://adm2016sjcampos.files.wordpress.com/2017/03/gestao-da-inovacao-paulo-tigre.pdf>. Acesso em: 10 set. 2022.

⁷⁷ CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Indústria 4.0**: entenda seus conceitos e fundamentos. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/industria-4-0/>. Acesso em: 15 maio 2023.

⁷⁸ ABDI – Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial. **A nova revolução industrial já começou**. Disponível em: <https://www.abdi.com.br/projetos/industria-4-0-1>. Acesso em: 9 jul. 2023.

tecnológicas contínuas na função de produção, mas de forma previsível. Nesses termos, o desenvolvimento econômico – que, como nos ensina Gurgel de Faria, “não se confunde com crescimento econômico”⁷⁹ – é tido por *Schumpeter* como alteração no estado de equilíbrio econômico⁸⁰.

Sob o ponto de vista da proteção da propriedade intelectual, Walter Godoy observa que, embora as primeiras noções mais precisas de mercado, concorrência e propriedade privada tenham se dado a partir da Primeira Revolução Industrial, as liberdades de fabricação, de trabalho e de mercado foram aparelhadas, do ponto de vista jurídico, com a Revolução Francesa⁸¹. A partir desse momento, foram editadas leis de proteção aos inventores, aos autores de produção literárias, científicas e artísticas, emergindo o que se denominou “propriedade industrial” e “propriedade literária e artística”⁸².

Ainda sob a perspectiva histórica, Walter Godoy registra que a proteção da propriedade intelectual que tinha como princípio básico a repressão à concorrência desleal, com o passar do tempo, evoluiu para um quadro mais amplo de preservação da livre iniciativa e da livre concorrência⁸³. Dessa perspectiva, a superproteção do sistema de propriedade intelectual não pode servir de blindagem aos interesses puramente egoísticos dos agentes de mercado, em detrimento dos interesses da sociedade representados pelo desenvolvimento cultural, tecnológico, econômico e social de um país⁸⁴.

Nos tempos atuais, na opinião de Calixto Filho, a principal estrutura legal de criação de poder econômico é a patente⁸⁵, representando um ativo valioso e uma ferramenta competitiva poderosa à disposição das organizações, uma vez que

⁷⁹ Sobre a distinção entre crescimento econômico e o processo contínuo de desenvolvimento econômico, trazendo benefícios sociais justificados pelo postulado ético da solidariedade entre gerações, *vide* FÁRIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**, cit., p. 68-78.

⁸⁰ SCHUMPETER, Joseph Alois. **Teoria do desenvolvimento econômico**: uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e o ciclo econômico. Os economistas. Tradução de Maria Sílvia Possas. Disponibilizado por Ronaldo Dart Veiga. São Paulo: Nova Cultural, 1997. Disponível em: https://www.ufjf.br/oliveira_junior/files/2009/06/s. Acesso em: 11 set. 2022. p. 40.

⁸¹ SANTOS JR., Walter Godoy. **O regime jurídico da proteção da forma na propriedade intelectual**, 2017. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-08092020-020903/>. Acesso em: 10 set. 2022.

⁸² *Ibid.*, p. 31.

⁸³ *Ibid.*, p. 77-78.

⁸⁴ *Id.*

⁸⁵ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 218.

propicia o domínio da exploração monopolística de dado produto ou processo durante determinado tempo⁸⁶.

Fundamental realçar a evolução e os aspectos relevantes do privilégio conferido aos particulares como retribuição dos investimentos financeiros e humanos despendidos na criação dos intangíveis de PI protegidos, na medida em que esse direito de exclusividade apenas se justifica se incentivar a inovação e impulsionar o desenvolvimento tecnológico e econômico nacional.

2.1.2 A importância do capital intelectual nas empresas

Parece ser consenso na literatura econômica que o valor real das corporações não pode ser determinado tão somente por meio de seus ativos tangíveis, mas terá de considerar os novos ativos intangíveis de extrema relevância na atualidade. Um dos marcos na abordagem de valorização do conhecimento, foi o de Peter Drucker que, em seu livro *Sociedade Pós-Capitalista*, pregou o fim da era industrial e o início da era do conhecimento, mostrando a necessidade de mensurar o capital intelectual e sua influência no desempenho da organização. Em *Capital Intelectual*, Edvinsson e Malone citam palavras de Walter Wriston retiradas do livro *O Crepúsculo da Soberania* para quem a “nova fonte de riqueza não é de natureza material, mas consiste em informação e conhecimento aplicado ao trabalho para criar valor”⁸⁷.

Para os autores de *Capital Intelectual*, esse ativo intangível seria “um capital não financeiro que representa a lacuna oculta entre o valor de mercado e o valor contábil” de uma empresa. Caminhando para uma definição do que seja capital intelectual no mundo dos negócios – dada a complexidade da tarefa de identificação contábil dos ativos intangíveis nas organizações –, eles se utilizam de uma metáfora que compara a empresa a uma árvore concluindo que a maneira de se avaliar quão saudável é uma empresa seria por meio das suas raízes, ou seja, pela mensuração dos fatores dinâmicos ocultos que embasam a empresa formada por edifícios e produtos. Tais fatores estariam consubstanciados basicamente no capital humano (v.g. conhecimento, capacidade de inovação) que, somado ao capital estrutural (v.g.

⁸⁶ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial**, cit., p. 147.

⁸⁷ EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital intelectual**: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. Tradução de Roberto Galman. São Paulo: Makron Books, 1997. Disponível em: <http://capitalintelectual.egc.ufsc.br/wp-content/uploads/2016/05/1997-Edvinsson-e-Malone.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023. p. 3.

patentes, marcas registradas, *softwares*, banco de dados, clientela), refletiria o capital intelectual de uma corporação⁸⁸.

A Microsoft é citada como um exemplo de empresa transnacional cujo capital intelectual supera em muito o seu valor contábil. Em 1975, ano de sua fundação, a Microsoft construía *softwares* essenciais para empresas de *hardware* que dominavam o mercado e, hoje, é uma *big tech* com valor de mercado trilionário, estrategicamente posicionada para liderar a transformação digital e reforçar ainda mais seu *status* de vanguardista⁸⁹. A Microsoft é uma das maiores empresas globais em valor de mercado⁹⁰.

Atualmente, é difícil não lembrar grandes *startups*⁹¹ como a Apple e o Google que revolucionaram o mercado e o mundo, transformando processos antigos e engessados e criando soluções disruptivas e inovadoras. No Brasil, as *startups* abrangem diferentes mercados como saúde, indústria, inteligência artificial e bioeconomia. As *startups* científicas (*deep techs*) mais promissoras em 2023 foram reveladas no Prêmio *Startups* do Futuro, promovido pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) for *Startups* e Wylinka⁹². A revelação *startups* com alto potencial de crescimento e impacto no ecossistema de inovação. As *deep techs* se diferenciam das *startups* digitais por desenvolverem tecnologias próprias e inéditas por meio de ciência e pesquisa, com maior potencial de promover mudanças disruptivas na sociedade como um todo⁹³. No quesito captação de investimento, 70% delas já conseguiram recursos de fomento público direto por meio de editais, como Programa Fapesp de Pesquisa Inovativa em Pequenas Empresas (Pipe-Fapesp) e

⁸⁸ EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital intelectual**: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos, cit., p. 3.

⁸⁹ BICUDO, Lucas. **Estudo de caso Microsoft**: como a inovação a transformou em gigante da tecnologia. Portal G4 Educação. 17 novembro de 2022. Disponível em: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2021-10-29/>. Acesso em: 5 jan. 2023.

⁹⁰ FORBES.TECH. **Apple e Microsoft continuam como maiores empresas do mundo em valor de mercado**. Notícia de 1 de agosto de 2023. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-tech/2023/08/apple-e-microsoft-continuam-como-maiores-empresas-do-mundo-em-valor-de-mercado/>. Acesso em: 9 dez. 2023.

⁹¹ O termo *startup* nasceu no Vale do Silício, na, à época, denominada “bolha da internet”, no início dos anos 1990, quando surgiram empresas hoje gigantes como a Apple, o Google e o Facebook.

⁹² SEBRAE-WYLINKA. Do conhecimento à inovação. É uma organização sem fins lucrativos que tem como propósito mobilizar e desenvolver instituições e ecossistemas para a inovação e o empreendedorismo, a partir da promoção e transformação do conhecimento.

⁹³ SEBRAE. WYLINKA. **Prêmio startups do futuro**. Disponível em: <https://conteudo.wylinka.org.br/premio-startups-do-futuro>. Acesso em: 26 jan. 2023.

Financiadora de Estudos e Projetos (Finep)⁹⁴, mas não são destinatárias de benefícios de natureza tributária, como referido na seção 1.2.2.

O panorama de utilização dos diferentes mecanismos de proteção da propriedade intelectual pelas *startups* brasileiras, no entanto, não evoluiu na mesma proporção que as iniciativas de posicionar o País nos ecossistemas de *startups* em âmbito mundial. Em 2021, o Radar Tecnológico INPI que analisa a situação de utilização dos ativos de propriedade intelectual concedidos, apresentou uma visão geral do perfil das *startups* ativas, entre as quais 30% são empresas de serviço de Tecnologia de Informação (TI) e 13% são de atividades de serviços de informação. Quanto ao porte, 66% das empresas se enquadram na categoria de microempresa e 13% na de empresa de pequeno porte⁹⁵.

O estudo registrou que 41,5%, das *startups* ativas não apresentam nenhum ativo de propriedade intelectual e não foram identificados contratos de transferência de tecnologia averbados pelo INPI tendo as empresas da lista como cessionárias ou cedentes, indicando que o uso da proteção da propriedade intelectual pelas *startups* brasileiras ainda é incipiente. Entre aquelas que se utilizam da proteção, verifica-se que buscam principalmente o registro de marca, enquanto um número consideravelmente menor de empresas com esse perfil se utiliza da proteção de patentes e outros intangíveis de PI⁹⁶.

A partir de amostra resultante de um cruzamento de dados de pesquisas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Rossi e Santos demonstram a distribuição setorial das empresas no Brasil, de acordo com a respectiva intensidade tecnológica. A maioria das empresas estrangeiras pertence aos setores de alta tecnologia (40,1%) e 39,4% das empresas nacionais pertencem aos setores de baixa tecnologia⁹⁷. Ao analisar a produtividade média por tamanho da empresa, os dados coletados mostram que, independentemente do porte, as empresas de capital estrangeiro têm produtividade maior que as de capital nacional. Além disso, a grande

⁹⁴ SEBRAE-SP. ASN SP. **Notícia de 12 de dezembro de 2022**. Disponível em: <https://sp.agencia.sebrae.com.br/inovacao/sebrae-for-startups-premia-103-deep-techs-mais-promissoras-para-2023/>. Acesso em: 6 jan. 2023.

⁹⁵ INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial. **Panorama da utilização do sistema de propriedade industrial por startups**. Radar tecnológico. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/assuntos/informacao/>. Acesso em: 6 jan. 2023. p. 8.

⁹⁶ *Ibid.*, p. 8.

⁹⁷ ROSSI, Maria Cristiane Timóteo; SANTOS, André Luís Mota dos; SANTOS, Gervásio Ferreira dos. **Empresas estrangeiras e ganhos de produtividade setoriais e regionais na indústria brasileira**. Ipea. Planejamento e políticas públicas (PPP), n. 48, jan./jun. 2017. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/PPP/article/download>. Acesso em: 6 jan. 2023. p. 353.

empresa de capital nacional tende a ter maior investimento em tecnologia e, portanto, maior produtividade, em relação às de menor tamanho. No entanto, essa lógica não se aplica às empresas de capital estrangeiro, uma vez que o tamanho não gera uma diferença expressiva no nível de produtividade das firmas⁹⁸.

Esses dados são relevantes do ponto de vista de planejamento das políticas públicas de incentivos tributários e financeiros especialmente voltados para a inovação tecnológica, na medida em que as micro e as pequenas empresas representam mais de 90% dos negócios no País e desempenham um papel significativo na geração de empregos, estimulando a inovação e promovendo o empreendedorismo.

2.1.3 Desenvolvimento econômico e indústria 4.0: posição brasileira

Segundo Kagermann, o termo “indústria 4.0” surgiu publicamente em 2011, na Alemanha, durante a *Hannover Messe*, feira mundial de tecnologia industrial ante a necessidade de se desenvolver uma abordagem capaz de fortalecer a competitividade da indústria manufatureira naquele País⁹⁹. A indústria 4.0 aparece como um movimento de transformação que vem revolucionando a forma como os produtos e serviços são gerados, representando a automação industrial e a integração de diferentes tecnologias como inteligência artificial, robótica, internet¹⁰⁰.

A posição da indústria brasileira no cenário da 4ª Revolução Industrial foi objeto de estudos da Confederação Nacional da Indústria (CNI) no âmbito do Projeto Indústria 2027, a fim de identificar as características atuais de diversos setores da economia e sugerir ações para a promoção de processos de geração e difusão de inovações disruptivas em razão de seus determinantes impactos na estrutura de mercado. Na visão da CNI, a indústria 4.0 está transformando a produção com novos

⁹⁸ ROSSI, Maria Cristiane Timóteo; SANTOS, André Luís Mota dos; SANTOS, Gervásio Ferreira dos. **Empresas estrangeiras e ganhos de produtividade setoriais e regionais na indústria brasileira**, cit., p. 353.

⁹⁹ KAGERMANN, Henning. **Recommendations for implementing the strategic initiative industrie 4.0**. Final report of the Industrie 4.0 Working Group. Abril 2013. Disponível em: https://ia601901.us.archive.org/35/items/FinalReportRecommendationOnStrategicInitiativeIndustrie4.0/Final%20Report_%20Recommendation%20on%20strategic%20initiative%20Industrie_4.0.pdf. Acesso em 23 nov. 2023.

¹⁰⁰ CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Indústria 4.0. O que é?** Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/industria-4-0/>. Acesso em: 9 jul. 2023.

processos, produtos e modelos de negócios, e as empresas brasileiras deverão se adequar, sob pena de perderem mercado e até deixarem de existir.

No setor industrial, os representantes de 24 empresas foram entrevistados, detectando-se que as principais motivações destas para adoção de tecnologias da indústria 4.0 se pautaram em redução de custos e produtividade, e “outros ganhos como inovações de produtos, redução de tempo no desenvolvimento de produtos não foram apontados como motivadores dos projetos. Entre as variações adotadas na pesquisa, o tamanho e a origem do capital das empresas foram determinantes para a demonstração dos resultados. As empresas de maior porte e aquelas de capital estrangeiro são mais propensas ao uso de tecnologias 4.0, destacando-se que as transnacionais tendem a definir padrões tecnológicos a partir de suas matrizes ou unidades estabelecidas no exterior. Nos resultados da pesquisa, registrou-se que, nesses arranjos institucionais, foi comum encontrar indústrias subsidiárias brasileiras sem autonomia decisória e sem se apropriarem de todas as vantagens no que se refere à difusão das tecnologias por pertencerem a um grande grupo empresarial. Na avaliação das 14 empresas nacionais contempladas na pesquisa, constataram-se disparidades em relação ao grau de implementação de tecnologias em produtos e processos. Em regra, as ações partem da sua capacitação tecnológica interna ou da busca de soluções tecnológicas “em fornecedores estrangeiros de equipamentos, de programas e plataformas computacionais e de prestação de serviços de desenvolvimento de soluções digitais”¹⁰¹.

No comparativo entre as empresas nacionais e em todo o mundo, no que concerne à difusão da tecnologia 4.0, realçou-se que, em outros países, essas inovações estão também acompanhadas por inovações em produtos, na gestão e nos modelos de negócios; enquanto, no Brasil, essas tecnologias, de forma geral, ainda estão pouco difundidas, sem uma implementação mais intensa na esfera dos processos de produção industrial¹⁰².

Outro estudo da CNI envolveu o sistema produtivo automotivo¹⁰³, detectando-se, entre as empresas pesquisadas, “maiores esforços em investimento e treinamento

¹⁰¹ CNI – Confederação Nacional da Indústria. **A difusão das tecnologias da indústria 4.0 em empresas brasileiras**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2020/9/difusao-das-tecnologias-da-industria-40-em-empresas-brasileiras/>. Acesso em: 8 abr. 2023. p. 24.

¹⁰² *Ibid.*, p. 29.

¹⁰³ CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Estudo do sistema produtivo automotivo. Projeto Indústria 2027**. Riscos e oportunidades para o Brasil diante das inovações disruptivas. Brasília,

e menor esforço de P&D” e que as ações de P&D são voltadas para a gestão de produção. Aponta-se que o sistema setorial de inovação automotiva, no Brasil, mais recentemente, tem se desenvolvido com base nas plataformas definidas nas matrizes, “incluindo a motorização, transmissão, suspensão e, eventualmente, partes básicas da carroceria” e que esses desenvolvimentos foram impulsionados após 2005, com os incentivos fiscais da Lei do Bem¹⁰⁴. Ainda se relata que uma “característica conhecida do tecido produtivo brasileiro é a fraqueza em eletrônica e, mais especificamente, em microeletrônica, tanto em componentes como em sistemas embarcados”, sendo essa parte efetivada a “partir de projetos e desenvolvimentos feitos no exterior”¹⁰⁵.

O diagnóstico também foi realizado no sistema produtivo do setor de microeletrônica, equipamentos e sistemas de telecomunicação e *software*¹⁰⁶. Segundo o relatório, como a indústria de TIC é, ao mesmo tempo, pioneira no uso de tecnologias emergentes e núcleo gerador de inovações críticas para os demais setores da economia, “muitas empresas líderes têm deliberadamente lucro zero ou mesmo prejuízos em *hardware* ou *software*, visando a capturar usuários e transferir receitas para a lucrativa área de serviços digitais”. O diagnóstico aponta a necessidade de supervisão, por parte das autoridades de regulação da concorrência, dessas práticas de subsídio cruzado a fim de evitar condutas contrárias à livre concorrência. Destaca-se, ademais, que a produção de *hardware* é altamente automatizada, especializada e intensiva em bens de capital sofisticados. Ao que consta, essa atividade é, em grande parte, terceirizada e apenas empresas que operam globalmente e desfrutam de ambiente institucional favorável conseguem subsistir de modo verticalmente integrado. O quadro brasileiro é considerado *heterogêneo*, revelando tanto *atividades de manufatura* que enfrentam grandes dificuldades para se sustentar como o “surgimento de poucas empresas inovadoras

2018. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2018/5/industria-2027-estudo-de-sistema-produtivo/>. Acesso em: 8 abr. 2023.

¹⁰⁴ A Lei n. 11.196/2005, conhecida como a Lei do Bem, é considerada o principal instrumento de estímulo às atividades de PD&I nas empresas brasileiras. No escopo do presente trabalho, a Lei será analisada no capítulo 4.

¹⁰⁵ CNI. **A difusão das tecnologias da indústria 4.0 em empresas brasileiras**, cit., 2020.

¹⁰⁶ CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Indústria 2027. Estudo de sistema produtivo Tecnologias de informação e comunicação (TIC)**. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2018/5/industria-2027-estudo-de-sistema-produtivo/#industria-2027-estudo-de-sistema-produtivo-tecnologias-da-informacao-e-da-comunicacao%20>. Acesso em: 8 abr. 2023.

que logram explorar o potencial dessas tecnologias para gerar valor”¹⁰⁷. De acordo com o estudo, o “mercado de *software*, no entanto, é tido como em crescimento, apresentando taxa satisfatória de inovação”. Ressalva-se, porém, que 75% do *software-produto* transacionado no mercado doméstico é desenvolvido no exterior, ficando o Brasil com o desenvolvimento e a prestação dos serviços associados a esses intangíveis.

No tocante às tendências globais do ecossistema de semicondutores, o estudo da CNI assinala uma *acentuada desverticalização da cadeia*, com empresas especializadas em etapas, tais como: (i) serviços de *back-end* de encapsulamento, serviços de teste de componentes; (ii) suprimento de bens de capital para fábricas de *front* e *back-end*; (iii) suprimento de *software* para automação do projeto eletrônico e serviços de projetos de engenharia de sistemas e de projetos de circuitos integrados¹⁰⁸. Mostra-se, ainda, uma progressiva fragmentação geográfica das operações não fabris – como *design* e produção de propriedade intelectual em *design* e serviços técnicos para as fábricas – e uma concentração das operações de fabricação *front end* em países com indústria altamente sofisticada como Estados Unidos, Coreia, Japão, Taiwan, China, Alemanha e Cingapura¹⁰⁹. Já o segmento de displays está concentrado na Ásia, especialmente nas empresas coreanas que lideram a corrida tecnológica, dominando o ciclo produtivo completo (de *chips* semicondutores aos painéis de dimensões maiores) e ocupando a fronteira do estado da arte¹¹⁰.

Seguindo nos estudos da CNI, o crescimento do mercado brasileiro de tecnologia da informação (TI), é sustentado basicamente pelo de *software* e serviços, e a demanda nacional por *hardware* vem sendo atendida crescentemente por importações¹¹¹.

Entre os fatores listados pela CNI como causas da baixa competitividade da indústria brasileira tanto em termos operacionais como em inovação, consta a sua presença apenas nas etapas finais da montagem de equipamentos, em cumprimento

¹⁰⁷ CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Indústria 2027. Estudo de sistema produtivo Tecnologias de informação e comunicação (TIC)**, cit., p. 14.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 31.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 32.

¹¹⁰ *Ibid.*, p. 52.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 52.

ao processo produtivo básico (PPB), o qual é exigido pela legislação dos regimes fiscais preferenciais direcionados ao setor¹¹².

Os dados aqui colacionados são eloquentes e mostram a pouca capacidade e a falta de interesse das empresas nacionais e das transnacionais, que aqui atuam, em investimentos na criação e na proteção de tecnologias inovadoras, com vistas à sua absorção, difusão e transferência para utilização em produtos e processos capazes de impulsionar o desenvolvimento econômico e social do Brasil.

2.1.4 Alocação da propriedade intelectual e as assimetrias entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento: destaque para o Brasil

Conquanto o acordo TRIPS tenha introduzido importantes mudanças nas normas internacionais dos direitos de propriedade intelectual ao regular o acesso e a distribuição a bens imateriais no âmbito do comércio multilateral, a doutrina costuma anotar que ele não foi suficiente para reduzir as diferenças entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento¹¹³. Os dados colacionados no presente trabalho, em relação à participação dos setores industriais com alto conteúdo tecnológico que se utilizam da proteção da propriedade intelectual no cenário mundial em contraposição àqueles de menor liderança tecnológica, acusam as disparidades nas inevitáveis relações econômicas e tecnológicas num ambiente globalizado.

Os estudos do Instituto da Propriedade Intelectual da União Europeia (EUIPO) e do Instituto Europeu de Patentes (IEP), demonstram que a inovação é um componente essencial da estratégia de crescimento adotada pela União Europeia (UE), que tem um sistema de direitos de propriedade intelectual (DPI), “inquestionavelmente considerado um dos mais importantes”, tendo em conta a capacidade da propriedade intelectual de incentivar a criatividade e a inovação em todas as esferas da economia¹¹⁴. Segundo os dados, essas indústrias intensivas

¹¹² CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Indústria 2027. Estudo de sistema produtivo Tecnologias de informação e comunicação (TIC)**, cit., p. 57.

¹¹³ Conforme assinala André de Mello e Souza, “A hegemonia dos Estados Unidos certamente desempenhou um papel decisivo na emergência de TRIPS e de outros acordos internacionais de PI. Notadamente, ela foi determinante na mudança para o GATT, do fórum das negociações sobre o novo regime internacional de PI que resultou em TRIPS, com implicações políticas importantes. (SOUZA, André de Mello. **A globalização dos direitos de propriedade intelectual: Imperativo de eficiência ou coerção econômica?** Radar IPEA. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5214/1/>. Acesso em: 9 nov. 2022.)

¹¹⁴ EUIPO – Instituto de Propriedade Intelectual da União Europeia. **Indústrias de utilização intensiva de Direitos de Propriedade Intelectual e desempenho econômico na União**

foram responsáveis por parcela significativa do PIB e de empregos. O diagnóstico aponta as indústrias intensivas em propriedade intelectual como responsáveis por cerca de 96% do comércio da União Europeia com o resto do mundo¹¹⁵. Por oportuno, registre-se o que será objeto de exame alhures. Os principais regimes preferenciais de PI testados no BEPS foram instituídos nos países-membros da União Europeia.

Nos Estados Unidos, o *Special 301 Report*, publicado anualmente, avalia a proteção dos direitos de Propriedade Intelectual (PI) de seus principais parceiros comerciais, revelando que as indústrias intensivas em propriedade intelectual são responsáveis por cerca de 47 milhões de empregos diretos ou indiretos¹¹⁶. O Brasil continua entre os países que se enquadram na chamada *Watch List*¹¹⁷, apesar de apresentar avanços nas questões relacionadas à proteção de marcas e patentes e ao combate à pirataria. Também merece anotar que os Estados Unidos instituíram regimes tributários preferenciais destinados aos rendimentos de PI de grandes corporações transnacionais.

Em termos globais, estudo do IPEA aponta que a capacidade dos países retardatários de internalizar a tecnologia com a finalidade de fortalecer seu sistema produtivo mais intensivo de tecnologia é proporcional ao grau de difusão de conhecimento *intranacional e intrafirma*, embora se reconheça que a capacidade tecnológica de um país possa ser afetada pelas diferenças organizacionais entre as empresas¹¹⁸.

O estudo analisa as estratégias implementadas na China como mecanismo de superar a armadilha da renda média (*middle-income trap*)¹¹⁹, baseadas em políticas de *catch-up* em produtos com ciclos de vida de curto prazo em setores industriais mais

Europeia. Relatório de análise ao Nível Industrial. Setembro de 2019. Disponível em: https://euipo.europa.eu/tunnel-web/secure/webdav/guest/document_library/. Acesso em: 26 jan. 2023.

¹¹⁵ *Id.*

¹¹⁶ EUA. Departamento de Comércio dos Estados Unidos. **Special 301 Report. (2023)**. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/2023-04/2023%20Special%20301%20Report.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2023.

¹¹⁷ A Super 301 Watch List é uma medida unilateral autorizada pela Legislação dos Estados Unidos que permite o USTR investigar países suspeitos de violar interesses estadunidenses relacionados a patentes.

¹¹⁸ MOREIRA, Uallace. **Catch-up tecnológico e superação da armadilha da renda média: o caso da China no setor de semicondutores.** Texto para discussão 2789. IPEA. Brasília, agosto de 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11292/1/>. Acesso em: 11 jul. 2023.

¹¹⁹ O estudo cita Zagato, para quem “o termo armadilha da renda média tornou-se sinônimo de economias baseadas em mão de obra barata e/ou abundância de recursos naturais, as quais se deparam com desafios ao entrarem em atividades calcadas em conhecimento e de alto valor agregado, principalmente quando se inseriram no comércio internacional” (ZAGATO, L. *et al.* **A armadilha da renda média e os obstáculos à transformação estrutural**: a curva S da complexidade econômica. São Paulo: EESP/FGV, 2019. Working Paper, n. 508).

intensivos em tecnologia. Os indicadores da China apresentados pelo IPEA apontam elevação de investimento em P&D que ultrapassa o percentual dos países de renda média, mas que ainda está um pouco abaixo da média dos países ricos. Dada a velocidade do processo de inovação na China. Considerados os dados de 2018, o estudo sinaliza que a China poderá ultrapassar o percentual médio dos países líderes em investimento em P&D e aproximar-se dos índices dos países da OCDE e da União Europeia (UE), como também de outros países líderes, como Alemanha e Coreia do Sul. Em relação aos Estados Unidos, o estudo destaca a crescente aproximação entre eles¹²⁰. O regime preferencial de PI chinês, voltado às empresas de alta e nova tecnologias, também foi selecionado no escopo dessa pesquisa.

No mesmo estudo destacou-se a forte competição entre os fabricantes do elo superior da cadeia produtiva com nível tecnológico mais sofisticado por meio do uso de processos de patentes ou de direitos de propriedade intelectual. Com frequência, “uma empresa líder domina os portfólios de patentes e, portanto, pode restringir as empresas retardatárias em seus esforços de entrada tardia”, como vem acontecendo com as sanções impostas à China pelos Estados Unidos¹²¹.

Nesse ponto, é interessante anotar as preocupações dos Estados Unidos externadas no *301 Subjet Report* de 2023, sobre a política chinesa que vincula os direitos de propriedade intelectual ao domínio do mercado chinês, diante de possível “violação de direitos de PI” de empresas residentes nos EUA. O relatório registra que as partes assinaram um acordo em 2020, no âmbito da OMC, que incluía compromissos para abordar questões nas áreas de segredo comercial, patentes, propriedade intelectual, entre outros e que os “Estados Unidos têm monitorado de perto o progresso da China na implementação dos seus compromissos”¹²².

A denominada Lei dos Chips (*Chips and Science Act*), destinada à indústria de semicondutores e *chips* eletrônicos nos Estados Unidos, é considerada um marco agressivo nas suas políticas industrial e de ciência e tecnologia, pela dimensão dos investimentos previstos de fomento estatal que vão desde o laboratório até a fábrica e a “relevância dos objetivos geopolíticos em jogo”, evidenciados pela intenção de

¹²⁰ MOREIRA, Uallace. **Catch-up tecnológico e superação da armadilha da renda média**, cit., 2022.

¹²¹ *Ibid.*, p. 109.

¹²² EUA. Departamento de Comércio dos Estados Unidos. **Special 301 Report**. 2023. p. 45. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/2023-04/2023%20Special%20301%20Report.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2023.

enfrentamento da ascensão da China ao proibir as empresas que angariem recursos do pacote de “expandir ou modernizar instalações e operações relativas à produção de chips na China”¹²³.

A União Europeia também introduziu a sua “Lei dos *Chips*” para financiamento e impulso da indústria de semicondutores no mercado global de semicondutores, visando estimular a produção na região e diminuir a dependência de importação do mercado asiático¹²⁴.

As análises das trajetórias de desenvolvimento econômico e industrial dos países da América Latina e da Ásia, como o Japão e a Coreia do Sul, também apontam divergências estruturais na participação dos setores ligados às tecnologias da informação entre as regiões com impactos no crescimento da produtividade e da renda *per capita*¹²⁵. Os países da América Latina se mantêm, ainda, como especialistas em partes menos complexas das atividades produtivas mais baseadas em recursos naturais e na simplificação tecnológica e na automação das tarefas realizadas pelos trabalhadores, enquanto países avançados seguem dominando as atividades produtivas intensivas em conhecimento e tecnologia, cujos impactos repercutem sobre os diferentes padrões de crescimento¹²⁶.

Conquanto o cenário descrito esteja abalizado em estudos atuais, ele não é recente. Na década de 1980, o Professor Fábio Konder Comparato descreveu a transferência empresarial de tecnologia para países subdesenvolvidos como “um caso típico de inadequação dos meios aos fins” e propôs uma revalorização do sistema jurídico da propriedade industrial ante o reconhecimento de “crise do sistema dos privilégios industriais” e a consciência de que este padece de grande disfunção¹²⁷.

¹²³ BRASIL. Instituto de Pesquisas Aplicadas – IPEA. “**Lei dos Chips**” sinaliza nova orientação para política de CT&I dos Estados Unidos. Notícia de 09 de agosto de 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cts/pt/central-de-conteudo/noticias/noticias/320-lei-dos-chips-sinaliza-nova-orientacao-para-politica-de-ct-i-dos-estados-unidos>. Acesso em: 10 dez. 2023.

¹²⁴ EU. Euronews. **Lei dos Chips: “Europa toma o destino nas mãos”**. Notícia de 19 de abril de 2023. Disponível em: <https://pt.euronews.com/next/2023/04/19/lei-dos-chips-europa-toma-o-destino-nas-maos>. Acesso em: 10 dez. 2023.

¹²⁵ CONCEIÇÃO, Cesar Stallbaum. Mudança tecnológica e dinâmica industrial nas economias em desenvolvimento da América Latina e da Ásia. **Econ. FEE**, Porto Alegre, v. 41, n. 3, 2014. Disponível em: <https://revistas.planejamento.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/view/3046/3213>. Acesso em: 25 set. 2022.

¹²⁶ *Id.*

¹²⁷ COMPARATO, Fábio Konder. **A transferência empresarial de tecnologia para países subdesenvolvidos**: um caso típico de inadequação dos meios aos fins. Conferência pronunciada no II Seminário Nacional de Propriedade Industrial no Rio de Janeiro, em 10/08/1982. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/r.fdup/article/view/66956/69566>. Acesso em: 23 jan. 2023.

O estudo demonstrou a inexistência de paralelismo entre o desenvolvimento de tecnologia industrial e o crescimento do número de invenções registradas nos países industrialmente mais desenvolvidos em contraposição ao volume de invenções registradas nos países subdesenvolvidos, não obstante a geração de tecnologia industrial nesses países fosse tradicionalmente estéril. Os dados colhidos demonstravam que quase três quartos dos depósitos de invenções no Brasil eram feitos por estrangeiros, sendo que, em 1981, nada menos que 91,8% lhes pertenciam. Segundo Comparato, em regime de livre concorrência entre empresas que “obedecem à lei do lucro máximo, a desigualdade é sempre mais reforçada e acaba anulando a liberdade econômica”, em nome da qual se erigiu o sistema jurídico da proteção da propriedade industrial¹²⁸.

Os indicadores de propriedade industrial, por origem do depositante, mostram que, no *ranking* dos dez países que mais depositam pedidos de patentes de invenção no INPI, os Estados Unidos mantêm a liderança, seguidos da Alemanha, Japão, China e França, com poucas variações. O mesmo fenômeno se verifica com os pedidos de marcas, quando comparados por país de origem do depositante não residente¹²⁹.

Em relação ao Brasil, é preciso reconhecer pequenos avanços no Índice Global de Inovação (IGI), de 2023, vez que o País passou a constar da lista das 50 primeiras economias mais inovadoras do mundo e assumiu a liderança na América Latina e Caribe, pela primeira vez¹³⁰.

Não há dúvidas que o cenário internacional, do ponto de vista concorrencial e de dominação de mercados por grandes corporações estrangeiras, dificulta o acesso à tecnologia inovadora pelas empresas brasileiras e, por conseguinte, dificulta o avanço tecnológico do País, acentuando as assimetrias estampadas nas relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Portanto, têm-se como norte da presente investigação que, na elaboração de políticas públicas de incentivos fiscais destinados ao processo de inovação tecnológica, tais disparidades devem ser consideradas para conciliar o viés protetivo do direito da propriedade intelectual e a

¹²⁸ COMPARATO, Fábio Konder. **A transferência empresarial de tecnologia para países subdesenvolvidos**, cit.

¹²⁹ INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial. **O uso do sistema de propriedade industrial no Brasil**. Indicadores de propriedade industrial 2020. Rio de Janeiro, janeiro de 2021. Disponível em: https://www.gov.br/inpi/pt-br/aceso-a-informacao/boletim-mensal/arquivos/documentos/indicadores-2020_aecon_vf-27-01-2021.pdf. Acesso em: 23 jan. 2023.

¹³⁰ OMPI – Organização Mundial da Propriedade Intelectual. **Resumo executivo**: índice global de inovação 2023. Disponível em: <https://tind.wipo.int/record/48237>. Acesso em: 8 dez. 2023.

necessidade de absorção, difusão e transferência do conhecimento contido nos ativos de PI negociados¹³¹.

Ademais, não se pode perder de vista que a alocação da propriedade legal de intangíveis de PI, por parte de grandes corporações, em suas matrizes no exterior e em países com regimes tributários preferenciais de PI, causa assimetrias profundas no desenvolvimento econômico e social entre as nações.

2.2 CONCORRÊNCIA INTERNACIONAL, PROPRIEDADE INTELECTUAL E SOBERANIA TRIBUTÁRIA

2.2.1 Guerra fiscal internacional entre os Estados soberanos

Não é novidade que a globalização associada ao desenvolvimento e à difusão dos novos *paradigmas tecnoeconômico* das tecnologias da informação está confrontando a soberania dos Estados nacionais com um ambiente fiscal cada vez mais competitivo e devorador, o que tem preocupado as autoridades públicas por todo o mundo. O problema da concorrência tributária internacional impõe aos poderes públicos o grande desafio de implementar as mudanças jurídicas e institucionais necessárias para assegurar a arrecadação de receitas tributárias e, ao mesmo tempo, garantir os instrumentos tributários extrafiscais de estímulo e incentivo ao desenvolvimento econômico e social.

Com a globalização e o crescimento exponencial do comércio internacional, a guerra fiscal¹³² passa a ser não mais um fenômeno restrito aos estados federados do Brasil¹³³. Na década de 1980, por exemplo, ao mesmo tempo em que, no Brasil, a

¹³¹ CORRÊA, Caetano Dias; BARBOSA, Patrícia L. A. Alves. Transferência de tecnologia em contratos internacionais de fornecimento – desenvolvendo a indústria local. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir/UFRGS**. Edição digital, Porto Alegre, v. XII, n. 2, p. 138-155, 2017. 08

¹³² Essa corrida desenfreada e autodestrutiva sempre preocupou os economistas dedicados ao federalismo, que reservaram, para a sua caracterização, a expressão “race to the bottom”. No plano internacional a expressão descreve os efeitos da “globalização predatória” (SANTIAGO, Igor Mauler. Free competition: how tax evasion and tax competition distort markets – the Brazilian perspective. *In*: DERZI, Mizabel Abreu Machado (org.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 311-324. p. 312).

¹³³ Sobre a guerra fiscal na disputa econômica entre os Estados que integram a Federação Brasileira na luta por investimentos, mediante a concessão de benefícios fiscais, o Ministro Gurgel de Faria destaca que a utilização de isenções, reduções e diferimentos tributários pelo governos estaduais remonta pelo menos aos anos 1960, “em que muitos governos estaduais passaram a se autoproclamar ‘desenvolvimentistas’, concedendo todo o tipo de benesse para que empresas ali passem a funcionar, sem um exame mais detalhado das conseqüências dos favores deferidos e sem atentarem que a vocação natural do ICMS (principal tributo usado como atrativo para os

guerra fiscal florescia internamente, a Irlanda já adotava guerra fiscal em relação a outros países, com concessão de vantagens e benefícios fiscais para empresas que se estabeleciam em território irlandês. Já em 1973, a Irlanda adotava o regime fiscal preferencial denominado *Patent Box* para atrair a propriedade intelectual de empresas de alta tecnologia, cujo conceito foi progressivamente adotado em diversos países e, mais recentemente, na maioria dos países da União Europeia¹³⁴.

Ao tratar do tema da soberania fiscal no atual quadro de internacionalização, integração e globalização, Casalta Nabais ressalta que a grande expansão do comércio e das operações transnacionais associada à revolução tecnológica da informática e das telecomunicações possibilitou novos arranjos de ordem tributária, levando a debates que envolvem tanto a questão da soberania dos Estados e do papel dos organismos internacionais como o impacto dos planejamentos tributários elaborados pelas empresas transnacionais¹³⁵.

Com efeito, a forte influência desses agentes interessados (*stakeholders*) sobre a agenda tributária interna e internacional é sinal de que o poder de tributar (e de não tributar) não é mais assunto exclusivamente reservado a um Estado. O tema da soberania tributária na pós-modernidade foi estudado por Tarcísio Diniz Magalhães que registra o quadro atual de governança tributária internacional em que os governantes estão com os olhos constantemente voltados para o “mundo” em busca de orientações e diretrizes de como conduzir suas políticas internas¹³⁶. Na sua concepção, o direito tributário contemporâneo passa por uma transição da “legitimidade política para a legitimidade técnica”, na medida em que cada vez mais são delegadas a especialistas as escolhas em matéria tributária. Fala-se até em *governança tributária global* como uma possível resposta aos problemas encarados

investimentos) é fiscal, ou seja, tem por objetivo principal a arrecadação” (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**, cit., 2009.

¹³⁴ O conceito de *Patent Boxes* (caixa de patentes) está progressivamente disponível em muitos Estados-membros da UE desde a década de 1970. Os primeiros países a adotar um regime desse gênero foram a Irlanda, em 1973, e a França, em 2000.

¹³⁵ NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. **Direito Público**, [s.l.], v. 1, n. 6, jan. 2010. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/>. Acesso em: 9 maio 2022.

¹³⁶ MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária na pós-modernidade: a governança tributária global como limitação externa ao poder de tributar (e de não tributar)**. 2003. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2003. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-9K9UWX/1/>. Acesso em: 9 maio 2022. p. 67.

pela comunidade internacional, os quais ultrapassam a capacidade de ação dos entes estatais¹³⁷.

Sob a ótica dos países em desenvolvimento, o quadro de concorrência internacional se agrava na visão de José Carlos Valadão. Ao fazer uma análise crítica do sistema tributário internacional contemporâneo voltada para os seus principais atores (*big players*), ele anota que a “ideologia normativa que permeia a formação do *mainstream* nesse sistema” é preponderantemente ditada pelos países desenvolvidos, sendo a participação daqueles em desenvolvimento menos efetiva em virtude de diversos fatores¹³⁸. Entre as causas que acentuariam a concorrência tributária internacional prejudicial, cabe destacar: a) paraísos fiscais; b) regimes preferenciais de incentivos à PI prejudiciais; c) planejamentos fiscais agressivos por meio de alocação da PI para países com baixa ou nenhuma tributação; d) ausência de transparência por parte das administrações tributárias e dos contribuintes.

Cabe mencionar, ademais, os ataques e restrições por parte dos países mais desenvolvidos às políticas tributárias baseadas em incentivos fiscais oferecidos para atrair investimentos em países como o Brasil (v.g. Lei de Informática), embora aqueles países tenham volumosos aportes de benefícios fiscais (*tax expenditures*) nessas áreas há muito tempo¹³⁹. Apesar dessa ideologia dominante de que o vencedor leva tudo, o Fundo Monetário Internacional (FMI) reconhece que a política fiscal é um instrumento poderoso para estimular a produtividade dos países em desenvolvimento, por meio de incentivos à inovação, centrada em três canais: (i) investigação e P&D; (ii) transferência de tecnologia; (iii) iniciativas empresariais¹⁴⁰.

Questão que merece ser considerada no cenário atual de concorrência tributária internacional prejudicial – considerando-se as diversas forças que influenciam a moldagem dos sistemas tributários, inclusive as organizações internacionais, como ONU, OCDE, OMC e outras de caráter regional – é que a forma

¹³⁷ Sobre o tema *vide*: MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária na pós-modernidade**, cit., p. 29.

¹³⁸ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O sistema tributário internacional contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: **Análise crítica**. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 37, 1, jan./jun. 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/28871>. Acesso em: 21 jan. 2023. p. 148.

¹³⁹ *Vide*, por exemplo, o regime fiscal preferencial denominado *Patent Box*, aplicável aos rendimentos de atividades de inovação, extremamente atrativo para atividades de deslocalização, cujas fragilidades e potencialidades são objeto da Ação 5 do Projeto BEPS da OCDE.

¹⁴⁰ FMI – Fundo Monetário Nacional. **Monitor Fiscal**: Resúmen Ejecutivo – abril de 2016. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2016/12/31/Acting-Now-Acting-Together>. Acesso em: 11 set. 2022.

como os países desenvolvidos influenciam o sistema tributário internacional, de maneira não só a proteger suas bases tributárias em detrimento das bases tributárias dos outros países (i.i. em desenvolvimento e menos desenvolvidos), terminam por provocar outras externalidades como a concentração de renda, impactando a própria capacidade desses países promoverem o desenvolvimento via atração de investimentos, desenvolvimento tecnológico, inovação etc.¹⁴¹. Várias dessas externalidades estão refletidas nos diagnósticos colacionados na seção 2.1.

2.2.2 Papel das empresas transnacionais na criação e difusão de tecnologia e os reflexos na soberania fiscal

Antes de tratar especificamente do papel das empresas transnacionais na criação e difusão de tecnologia e dos impactos na soberania fiscal dos Estados nacionais, insta esclarecer a opção por tratar da tributação dos lucros dessas corporações e afunilar a pesquisa para as transações de alocação de intangíveis de PI realizadas entre empresas relacionadas¹⁴². Embora as questões levantadas no âmbito da Ação 5 do Projeto BEPS relativamente aos regimes preferenciais de PI não englobem somente a transferência de intangíveis entre empresas relacionadas, mas todo e qualquer regime preferencial que conceda incentivos fiscais à exploração da propriedade intelectual, desvinculado das atividades substanciais que originaram a criação do intangível, não se deve perder de vista que a preocupação da OCDE e a consequente inclusão desses regimes (e de outros) para avaliação no escopo do Projeto BEPS se deram em razão da constatação de que os países com regimes preferenciais de PI muito generosos (nenhuma ou baixa taxa efetiva de imposto), ou com *nenhum ou apenas impostos nominais* (paraísos fiscais), estavam, de há muito, atraindo grandes transnacionais do setor de tecnologia que usavam esses regimes para transferência artificial de lucros entre empresas do mesmo grupo econômico.

Há intrínseca simbiose entre tecnologia e empresas transnacionais e entre a difusão e a transferência internacional de tecnologia e a atuação dessas corporações. Sendo assim, é importante trazer a definição de empresa transnacional nas suas

¹⁴¹ A respeito da concentração da renda da equidade do sistema tributário, para o caso brasileiro, ver: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília: Consulex, 2012.

¹⁴² São utilizadas as expressões “empresas associadas”, “empresas vinculadas” e, na legislação recente do Brasil “empresas relacionadas” e “partes relacionadas”.

relações com outras empresas do mesmo grupo societário. De acordo com a Convenção Modelo da OCDE de 1963, empresas são consideradas associadas (*associated enterprises*), quando houver participação direta ou indireta de empresas ou de pessoas de um Estado contratante na direção, controle ou capital de empresa do outro Estado Contratante.

No Direito brasileiro, as noções de controle, de capital e de direção quando da definição de empresas associadas, para os fins de determinação dos preços praticados entre essas empresas, se encontram na Lei n. 14.596/2023. Para fins de controle de regras de preços de transferência em consonância com o princípio *arm's length*, a Lei considera que as partes são relacionadas quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência (direta ou indireta) de outra parte, “que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis”¹⁴³.

No que se refere aos princípios e padrões voluntários de conduta empresarial responsável, as *Diretrizes da OCDE para as Empresas Multinacionais*¹⁴⁴, estão apoiadas por um mecanismo exclusivo de aplicação, os Pontos de Contato Nacionais (PCNs)¹⁴⁵, organismos criados pelos governos aderentes para promover e implementar as diretivas. As diretrizes incluem capítulos que contemplam (i) direitos humanos; emprego e relações de trabalho; (ii) meio ambiente; (iii) combate à corrupção, à solicitação de suborno e à extorsão; (iv) interesses do consumidor; (v) ciência e tecnologia; (v) concorrência; e (vi) tributação.

Especialmente no que concerne à conduta empresarial responsável no campo da tributação e a busca da interpretação consistente das regras tributárias – de forma a atender sempre a intenção do legislador –, a temática foi abordada no contexto das

¹⁴³ BRASIL. **Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023**. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14596.htm. Acesso em: 11 jul. 2023.

¹⁴⁴ BRASIL. Câmara de Comércio Exterior. **Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais**. 18 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/camex/pcn/produtos/outros/diretrizes-da-ocde-edicao-completa-em-portugues-versao-final.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

¹⁴⁵ BRASIL. **Decreto n. 11.105, de 27 de junho de 2022**. Dispõe sobre o Grupo de Trabalho Interministerial denominado Ponto de Contato Nacional para as Diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico para as Empresas Multinacionais. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11105.htm. Acesso em: 12 jul. 2023.

transações econômicas. O documento destaca que os compromissos das empresas para a cooperação, a transparência e o cumprimento das suas obrigações tributárias devem estar refletidos em sistemas, estruturas e políticas de gestão de risco, principalmente nas grandes corporações, cujas relações podem afetar os passivos tributários de cada uma das partes¹⁴⁶.

Na ciência e tecnologia, as transnacionais deverão se esforçar para que suas atividades sejam compatíveis com as políticas de ciência e tecnologia (C&T) dos países onde operam e contribuir para o desenvolvimento e a capacidade de inovação em nível nacional. Na transferência de tecnologia, a conduta empresarial adequada importa na adoção de termos e condições razoáveis e de maneira a contribuir para as perspectivas de *desenvolvimento sustentável de longo prazo do país de acolhimento*. Note-se que as recomendações sempre sobrepõem que os interesses comerciais das empresas transnacionais devem contribuir com o desenvolvimento tecnológico e a inovação dos países onde operam¹⁴⁷.

Estudo do IPEA de 1997 – no contexto da globalização, das políticas de desenvolvimento industrial e tecnológico nos países desenvolvidos e naqueles menos desenvolvidos e das grandes corporações transnacionais – já apontava a crescente desregulação dos sistemas financeiros e dos mercados de capitais e o desenvolvimento e difusão de novo paradigma *tecnoeconômico* das tecnologias da informação como fatores relacionados à grande possibilidade que têm as transnacionais, por meio de redes corporativas, de implementar estratégias de competitividade em razão da facilidade de transferir certos ativos (como capital, intangíveis como patentes, marcas, *know-how*, etc.), com a finalidade de obtenção de vantagens no manejo de sistemas complexos de difusão das tecnologias da informação¹⁴⁸.

Nos setores industrial e de serviços, o mesmo estudo destacou que essas redes corporativas assumem dimensões globais nos mercados consumidores e, paralelamente a esse movimento, verifica-se concentração dos centros de planejamento e de decisão nos países de origem. A alocação de ativos intangíveis de PI por parte de transnacionais procurando segregar a propriedade jurídica dos ativos

¹⁴⁶ CAMEX. **Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais**, cit., 2021.

¹⁴⁷ *Id.*

¹⁴⁸ ASTRES, Helena Maria Martins. **A globalização e o papel das políticas de desenvolvimento industrial e tecnológico**. Texto para discussão n. 519. Brasília: Ipea, outubro de 1997. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/>. Acesso em: 3 nov. 2022. p. 19.

intangíveis da sua fonte original de financiamento/tomada de decisão, bem como do local em que realizadas as atividades de pesquisa e desenvolvimento responsável pela criação desses intangíveis, é uma prática que se tornou recorrente como forma de planejamento tributário (abusivo ou não), o que pode causar efeitos indesejáveis, incluindo a dupla tributação da renda de empresas ou grupos transnacionais e, até, a não tributação em lugar algum¹⁴⁹.

Síntese do Relatório do Fundo Monetário Internacional (FMI), “Nosso mundo conectado”, registra que a tecnologia “pode ser uma força de inclusão, mas pode também ser um agente de divisão econômica”. Como exemplo, é citado o poder de mercado que os ativos intangíveis de marca e efeitos de rede conferem a empresas de base digital produtivas e inovadoras, gerando uma dinâmica do “vencedor leva quase tudo”. Se por um lado os avanços tecnológicos geram oportunidades econômicas e sociais extraordinárias; por outro, precisam do respaldo de políticas corretas para assegurar que tragam benefícios a todos¹⁵⁰.

No Brasil, análise do Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial (IEDI), acerca do estudo da ABPI sobre “Propriedade Intelectual, Inovação e Desenvolvimento: desafios para o Brasil”, mostra que os dados de solicitações de patentes de não residentes (cerca de 80%) seriam explicados pela forte participação das transnacionais no país, dada a importância do mercado consumidor interno para essas empresas. O estudo registra como sintomático o fato de que várias das “empresas listadas entre as 50 mais inovadoras no mundo e que dominam os setores das fronteiras tecnológicas” operem no Brasil sem desenvolver atividades de P&D em suas empresas vinculadas no País e sem constar entre os principais depositantes de patentes não residentes¹⁵¹. Esse dado é de extrema relevância no planejamento de políticas extrafiscais à inovação tecnológica.

¹⁴⁹ RAVELLI NETO, Reinaldo; ZUGMAN, Daniel Leib. Alocação da propriedade intelectual e a tributação dos royalties no Projeto BEPS: o combate aos planejamentos tributários “abusivos” e o “*nexus approach*”. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo. Saraiva, 2018. p. 1002.

¹⁵⁰ FMI – Fundo Monetário Nacional. Relatório de 2019 **Nosso mundo conectado**. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2019/eng/assets/pdf/imf-annual-report-2019-pt.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2022.

¹⁵¹ IEDI – Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial. **Desafios do sistema de inovação no Brasil**. Análise IEDI. Inovação. 16 abril de 2019. Disponível em: <file:///C:/Users/lucilene.santos/Downloads/iedi.org.br-Instituto%20de%20Estudos%20para%20o%20Desenvolvimento%20Industrial.pdf>. Acesso em: 19 out. 2022. p. 1.

Se por um lado os Estados soberanos reconhecem que as transnacionais contribuem para o uso eficiente do capital, da tecnologia e dos recursos humanos e naturais – facilitando a transferência e o desenvolvimento de tecnologias e gerando o desenvolvimento do capital humano e a criação de oportunidades de empregos –; por outro, essas grandes corporações procuram sopesar os prós e os contras dos sistemas tributários dos países em que desejam aplicar seus recursos, escolhendo aqueles que lhes oferecem condições legislativas mais favoráveis¹⁵². As principais características desse fenômeno serão abordadas a seguir.

2.2.3 Alocação da propriedade intelectual e as estruturas de planejamento tributário

Como visto, os ativos intangíveis, entre eles os de propriedade intelectual (como patentes, marcas e os direitos de uso), podem ser transferidos facilmente de uma jurisdição para outra, o que os torna foco de planejamentos tributários internacionais. Como registra Simone Vos, as estruturas de planejamento tributário ocorrem geralmente por meio de (i) alienação de PI da controladora para subsidiária ou estabelecimento permanente situado em jurisdição de baixa tributação que passa a explorar o intangível; (ii) licenciamento pela controladora (proprietária legal) para subsidiária que obtém o direito temporário de explorar, mediante o pagamento de *royalties* à controladora, com a possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto de renda; e (iii) contrato de P&D, mediante o qual a entidade operacional passa, para a entidade controladora, as atividades de P&D, por conta e risco da controlada¹⁵³.

O planejamento fiscal abusivo se dá, muitas vezes, por meio das *IP Holdings* situadas em paraísos fiscais ou Estados com regimes fiscais muito favoráveis, as quais são detentoras dos direitos de PI com o único propósito de licenciar esses direitos a outras empresas do mesmo grupo. Com a adoção desse mecanismo, as empresas licenciadas poderão efetuar deduções relativas aos *royalties* pagos àquela

¹⁵² MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária na pós-modernidade**, cit., p. 29.

¹⁵³ VOS, Simone. **Fiscal treatment of IP in a post-BEPS world** – analyses of the implementation of the BEPS reports on intellectual property in the EU, EEA and Switzerland. Master thesis International Business Taxation/track: International Business Tax economics, Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University. Disponível em: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=146958>. Acesso em: 6 ago. 2023. p. 15.

empresa, enquanto estes serão tributados a uma taxa muito baixa ou inexistente nos países de tributação favorecida¹⁵⁴.

Não é por acaso que as *Holdings Companies* constam das preocupações da OCDE, tanto na Ação 6 do Projeto BEPS, cujas recomendações visam prevenir a concessão de benefícios por tratados em circunstâncias inapropriadas¹⁵⁵, como na Ação 5 do BEPS, a partir das revisões dos regimes preferenciais de tributação constantes dos relatórios de progresso, os quais avançaram na análise de outros regimes, além dos relativos à propriedade intelectual¹⁵⁶.

Normalmente, essas estruturas buscam estabelecer um *IP owner* em jurisdições que apresentem: (i) baixas alíquotas efetivas de impostos sobre a renda; (ii) dedução fiscal diferenciada para a amortização de ativos intangíveis adquiridos; (iii) alíquotas reduzidas para empresas detentoras de ativos intangíveis; e/ou (iv) alíquota nula ou reduzida de imposto de renda na fonte sobre *royalties*¹⁵⁷.

Figura 1 – Estruturas societárias de planejamento tributário



Fonte: elaborada pela autora.

¹⁵⁴ PINHEIRO, Maria Carolina Alves. **O planejamento fiscal através da propriedade intelectual**. 2014. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Porto. Portugal, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16227/1/>. Acesso em: 9 nov. 2022. p. 23.

¹⁵⁵ Para maiores detalhes: MORATO, Caio César. A ação 6 do BEPS e sua influência no Brasil. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**. n. 7, 2020. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-7-2020/a-acao-6-do-beps-e-sua-influencia-no-brasil/>. Acesso em: 9 nov. 2022.

¹⁵⁶ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>. Acesso em: 29 out. 2022.

¹⁵⁷ CANEN, Doris; OLIVEIRA, Márcio. Intangíveis na esfera do *transfer pricing* do BEPS e Direito brasileira: Uma nova era. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 248.

Vários exemplos de estruturas societárias envolvendo as gigantes de tecnologia, como Google, Apple e Amazon, podem ser encontradas no Anexo D da Ação 1 do BEPS, especialmente voltada para a economia digital. O exemplo da Amazon.com.Inc (Amazon US) foi retratado em acórdão do Tribunal Geral Europeu¹⁵⁸ da seguinte forma: antes de 2006, os negócios europeus do Grupo Amazon eram administrados a partir dos Estados Unidos. Em 2006, foi efetivada uma reestruturação societária em torno da constituição de duas sociedades com sede em Luxemburgo. Mais especificamente, as sociedades em causa eram, por um lado, a Amazon Europe Holding Technologies SCS (leia-se “LuxSCS”), uma sociedade em comandita de Luxemburgo, cujos sócios eram empresas dos Estados Unidos, e, por outro, a Amazon EU Sàrl (leia-se “LuxOpCo”), que, como a LuxSCS, tinha a sua sede em Luxemburgo.

Conforme consta do relatório desse julgado, toda a sistemática adotada pela Amazon foi aprovada por decisão fiscal antecipada (DFA) da administração fiscal luxemburguesa. A Amazon teria solicitado a aprovação do método de cálculo utilizado na apuração da taxa de *royalties* anual que a LuxOpCo pagaria à LuxSCS, ao abrigo do contrato de licença de uso de propriedade intelectual, nomeadamente tecnologia, dados de clientes e marcas. Requereu, ainda, a confirmação do tratamento fiscal da LuxSCS, dos seus sócios estabelecidos nos Estados Unidos e dos dividendos recebidos pela LuxOpCo no âmbito dessa estrutura. Uma das solicitações foi no sentido de que a LuxSCS, enquanto sociedade em comandita simples (*Societe en Commandite Simple*) não tinha personalidade fiscal distinta da de seus sócios e que, portanto, não estava sujeita ao imposto sobre o rendimento das sociedades nem ao imposto sobre o patrimônio líquido em Luxemburgo.

A decisão impugnada no âmbito do Tribunal Geral foi proferida pela Comissão Europeia, que constatou a existência de uma vantagem econômica conferida pela decisão fiscal administrativa (DFA), uma vez que teria aprovado um método de fixação dos preços de transferência que atribuía uma remuneração à LuxOpCo apenas para as funções ditas “correntes” e que atribuía a totalidade do lucro gerado para além dessa remuneração à LuxSCS sob a forma de *royalties*, produzindo,

¹⁵⁸ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal Geral. Sétima Câmara. Processos T - 816/17 e T - 318/18, visando anular a Decisão (UE) 2018/859 da Comissão, de 4 de outubro de 2017, relativa ao auxílio estatal SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) concedido por Luxemburgo a favor da Amazon. Acórdão de 12 maio 2021. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=T-816/17>. Acesso em: 3 dez. 2022.

assim, um resultado que se afastava de uma aproximação fiável de um resultado de mercado, em conformidade com o princípio *arms length*. Em substância, a Comissão considerou que a *análise funcional* da LuxOpCo e da LuxSCS aprovada pela administração fiscal luxemburguesa não permitia chegar a resultados de plena concorrência, concluindo que a LuxSCS não exercia funções “únicas e de valor” em relação aos ativos incorpóreos, concernente aos quais só detinha o título de propriedade legal.

O caso da Amazon, abordado no Anexo B da Ação 1 do BEPS, foi analisado por Ricardo Maitto da Silveira, no que se denominaram “típicas estruturas de planeamento tributário” criadas por meio de modelos de negócios integrados. No caso da Amazon, a matriz americana do grupo (leia-se RCo) transferiu os direitos sobre a propriedade intelectual associada ao *website* da empresa para duas sociedades sob seu controle residentes em Luxemburgo. A Amazon Holding (LuxSCS) era uma empresa sem efetiva substância econômica, ou seja, sem funcionários, sede própria ou qualquer atividade econômica concreta e que fazia jus a um regime de transparência fiscal, segundo o qual os seus lucros eram tributados exclusivamente no nível dos sócios, em razão de sua forma de constituição (*limited partnership*). O exemplo demonstra que sua única função era intermediar a transferência dos direitos de propriedade intelectual entre a matriz e a Amazon EU (LuxOpCo), já que sublicenciava os referidos direitos para a LuxOpCo e, ao mesmo tempo, fazia pagamento anuais para a matriz (Amazon US), a fim de custear as despesas de pesquisas e desenvolvimento incorridas nos Estados Unidos. A LuxOpCo é que conduzia toda a atividade operacional do grupo na Europa, registrando a totalidade das receitas de vendas. Na prática, portanto, as receitas de vendas registradas pela LuxOpCo eram abatidas por *royalties* pagos à LuxSCS, atingindo uma média de 90% dos lucros auferidos pela primeira empresa¹⁵⁹.

Diante desse quadro de concorrência tributária internacional prejudicial, cada vez mais toma substância a ideia de governança tributária global em que os organismos internacionais, a OCDE no caso em questão, têm sido um ator influente na arquitetura global de análise da política internacional, inclusive no tocante à

¹⁵⁹ SILVEIRA, Ricardo Maitto da. As estruturas de planeamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 922.

regulação tributária. Na prática, a OCDE “acaba exercendo um *poder de tributar supranacional* que dá forma a um *tax law in action*”¹⁶⁰. Assim surgiu o Projeto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*). Os motes agora são as “Era Pré-BEPS” e “Era Pós-BEPS”¹⁶¹.

¹⁶⁰ MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária na pós-modernidade**, cit., p. 116.

¹⁶¹ GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

3 REGIMES TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS NO ÂMBITO DO PROJETO BEPS-OCDE: ALOCAÇÃO DA PROPRIEDADE INTELECTUAL E O PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA

Historicamente, os esforços de adaptação institucional da OCDE ao cenário internacional refletem objetivos primários de legitimidade em sua atuação na governança econômica mundial. No plano temático, a década de 1990 é tida como um período marcado por maior densidade do trabalho da OCDE na área da tributação, intensificando-se esforços para prevenir tanto conflitos entre práticas nacionais e dispositivos de acordos para evitar a dupla tributação como ações (de corporações e indivíduos) direcionadas a ocultar ativos e evitar taxaçoão mais elevada nas jurisdições de residência¹⁶².

Como visto, as questões tributárias que surgem em decorrência do crescimento avassalador do papel das corporações transnacionais no mercado mundial de intangíveis de PI estão cada vez mais complexas, gerando dificuldades políticas e práticas tanto para as administrações tributárias como para as próprias transnacionais. Em 2012, os países do G-20 levaram as suas preocupações à OCDE, consubstanciadas, em grande parte, na necessidade de combate ao planejamento fiscal agressivo e ao deslocamento de rendimentos para jurisdições com baixa tributação. Como resposta a esse desafio, a OCDE lançou, em julho de 2013, o projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)¹⁶³. O projeto, apresentado na sua versão de 2015, é composto por 15 ações, que assumem a natureza de propostas de atuação e medidas a serem adotadas pelos Estados, individualmente, ou de forma coordenada, com vista a um fortalecimento dos sistemas fiscais, entre as quais consta a Ação 5 (*Coutring Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*)¹⁶⁴.

Fundamentalmente, o Projeto BEPS é composto de dois pilares: (i) combater as incompatibilidades e lacunas entre os sistemas tributários de todos os países, que

¹⁶² GODINHO, Rodrigo de Oliveira. **A OCDE em rota de adaptação ao cenário internacional: perspectivas para o relacionamento do Brasil com a Organização**. Brasília: FUNAG, 2018. Disponível em: <https://funag.gov.br/loja/download/>. Acesso em: 23 jan. 2023. p. 33.

¹⁶³ OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>. Acesso em: 17 set. 2022.

¹⁶⁴ OCDE. **Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD**. 2015. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf. Acesso em: 17 set. 2022.

têm favorecido a evasão fiscal; (ii) criar um imposto mínimo global sobre os rendimentos das sociedades transnacionais.

No relatório final da Ação 5 do BEPS, de 2015, a constatação primeira foi a de que, passados mais de 15 anos desde a publicação do relatório de 1998 (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*), as preocupações políticas subjacentes lá expressas “são tão relevantes hoje quanto eram então”, o que demonstraria a necessidade de reforçar, principalmente, o requisito de atividade substancial na avaliação de regimes preferenciais, de modo a realinhar a tributação dos lucros com as atividades substanciais que os geram¹⁶⁵.

Em linhas gerais, os planos de ação para alcançar os objetivos BEPS de evitar a erosão de bases tributárias e a transferência de lucros por parte das transnacionais são baseados em três fatores (i) *coerência* na tributação internacional da renda dessas corporações; (ii) *substância* das operações empresariais para buscar a neutralidade e evitar planejamentos baseados apenas em redução fiscal; e (iii) *transparência* tanto para as autoridades fiscais das jurisdições envolvidas em relação às operações como para os contribuintes que envolvam segurança e previsibilidade para tomada de decisões.

Marcus Lívio sintetiza os objetivos do Projeto BEPS referindo que este visa atacar formas de planejamento fiscal abusivo em desconexão com as atividades econômicas correlatas para fins de combater o agravamento da erosão da base tributária e atingir maiores coerência, substância e transparência no sistema tributário internacional. Segundo Lívio, mesmo no século XXI, a ideia de ações globais com impactos nos regimes tributários nacionais e na soberania dos Estados é tida como audaciosa e requer atenção tanto do ponto de vista das administrações tributárias como da perspectiva dos contribuintes; em especial, as sociedades empresariais que realizam operações transnacionais¹⁶⁶.

Na visão de Schoueri, o Projeto BEPS traz uma *abordagem militar* na perspectiva de identificar qual seria o inimigo a ser combatido, já que *alguns aliados*

¹⁶⁵ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>. Acesso em: 17 set. 2022. p. 9.

¹⁶⁶ GOMES, Marcus Lívio. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 2.

são preservados pelo *Alto Comando*, enquanto outros poderão ser sacrificados¹⁶⁷. A reformulação do relatório OCDE de 1988 (*Harmful Tax Competiton*) seria um reconhecimento de que a atuação deve ir além da aliança formal a fim de garantir uma abordagem global sobre o assunto e que só mediante um consenso internacional será possível impedir a atual competição que tem levado a chamada “corrida para o fundo” (*race to the bottom*)¹⁶⁸.

Ao analisar as ações do Projeto BEPS, Schoueri considera que o debate sobre a existência de um *regime tributário internacional* está em aberto e que o regime atual (pós-BEPS), continua sendo descrito segundo a lógica dos países desenvolvidos que sempre foram capazes de impor seus interesses na repartição das receitas tributárias. Após revelar não estar surpreso com o fato de a OCDE ter fincado o pé na tributação pelo Estado da residência, Schoeuri acredita que, omissos o Projeto BEPS no que se refere aos elementos de conexão, a controvérsia continua em aberto, considerados os interesses e as legítimas pretensões dos países em desenvolvimento – em sua maioria, importadores de capital – de garantir a sua parcela de jurisdição sobre a receitas geradas em seus territórios, por exemplo, no escopo da economia digital¹⁶⁹.

Com efeito, enquanto instrumentos de *soft law*, a eficácia dos relatórios BEPS dependerá, em grande medida, da implementação das recomendações nas legislações domésticas para criar condições equitativas no combate ao problema da erosão da base e da transferência de lucros. Nesse sentido, questões que não são claramente demarcadas pela OCDE (ou mesmo não observadas) podem levar a implementações contraditórias nos sistemas jurídicos nacionais e, portanto, a um tratamento fiscal diferente (ou mesmo distorcido) no processo de inovação tecnológica quando em jogo os intangíveis de PI.

Sem embargo das legítimas preocupações que pairam sobre o verdadeiro alcance das ações desenvolvidas no Projeto BEPS, é importante considerar que, em maior ou menor extensão, essas ações “concentram-se na análise da substância econômica de cadeias produtoras de valor de grupos econômicos e buscam revisar conceitos de nexos de produção e de alocação de renda”¹⁷⁰, a fim de combater os

¹⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. O projeto BEPS: ainda uma estratégia militar, cit., p. 33.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 44.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 53.

¹⁷⁰ RAVELLI NETO, Reinaldo; ZUGMAN, Daniel Leib. Alocação da propriedade intelectual e a tributação dos *royalties* no Projeto BEPS: o combate aos planejamentos tributários “abusivos” e o “*nexus approach*”, cit., p. 1003.

planejamentos fiscais abusivos, centro das preocupações dos Estados nacionais, incluindo o Brasil.

É dessa perspectiva que os trabalhos desenvolvidos na Ação 5 do Projeto BEPS espelham as conclusões acordadas pelos países interessados, no sentido de que o princípio da substância testado mediante a abordagem do *nexus approach*, deve ser reforçado na avaliação dos regimes tributários preferenciais de PI, como será examinado na sequência.

Antes, porém, cumpre anotar, para os fins de delimitação da concorrência tributária prejudicial – uma *Questão Global Emergente* –, que, nos relatórios da OCDE, são usadas as terminologias “nenhuma ou baixa taxa efetiva de imposto” para regimes tributários e “nenhum ou apenas impostos nominais” para as jurisdições que até então eram denominadas de “paraísos fiscais”, sem definir nenhum termo que referencie uma alíquota específica. Considerar as jurisdições de taxa nominal ao lado das jurisdições de taxa zero faz parte dos avanços dos trabalhos, visando desestimular que as jurisdições mudem de regimes de impostos com taxa zero para uma taxa nominal próxima de zero¹⁷¹, o que frustraria os objetivos maiores dos três pilares do BEPS (substância, transparência e coerência).

3.10 PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA NO CONTEXTO DOS REGIMES PREFERENCIAIS DE PROPRIEDADE INTELECTUAL E DOS PARAÍÇOS FISCAIS (AÇÃO 5 DO BEPS)

Como adiantado, uma das abordagens do Relatório BEPS está centrada na Ação 5, em cujas preocupações principais se inserem (i) os regimes tributários preferenciais destinados às atividades móveis que correm o risco de serem usados para transferência artificial de lucros pelas empresas transnacionais; e (ii) a falta de transparência, principalmente se consideradas as jurisdições com nenhum ou apenas impostos nominais. Em linhas gerais, os trabalhos são desenvolvidos pelo Fórum de Práticas Tributárias Nocivas (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), doravante FHTP, do qual o Brasil é parte integrante e tem como principal objetivo “acordar e aplicar uma metodologia na definição do

¹⁷¹ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>. Acesso em: 29 out. 2022.

requisito de atividade substancial para avaliar regimes preferenciais, analisando primeiro os regimes de propriedade intelectual (PI)". O FHTP também é o responsável por desenvolver ações voltadas ao combate à concorrência fiscal danosa gerada pelos paraísos fiscais, muitas vezes causadas pelas distorções de investimento entre empresas relacionadas.

De acordo com o relatório, no ambiente de guerra fiscal internacional, parece haver consenso entre os países-membros e não membros da OCDE de que uma "corrida para o fundo" (*race to the bottom*) poderia levar a taxas de impostos zero aplicáveis a certas fontes de renda para todos os países, independentemente da política tributária de cada um deles. Nesse cenário, explicita-se que a Ação 5 do BEPS sobre práticas tributárias prejudiciais não visa promover a "harmonização de impostos sobre a renda ou estruturas tributárias gerais", tampouco impor aos países qual deve ser o "nível apropriado de alíquotas de imposto". Ao revés, o propósito é reduzir a influência distorcida da tributação na localização das atividades de propriedade intelectual, estimulando, assim, um ambiente em que a livre e a justa concorrência possa ocorrer¹⁷².

Como será detalhado adiante, o reforço do requisito de substância mediante a abordagem do *nexus approach* visa exatamente garantir um liame claro entre as atividades econômicas desenvolvidas pelas transnacionais numa jurisdição, e os benefícios fiscais atribuídos aos rendimentos advindos dessa atividade. No contexto maior do Projeto BEPS, o requisito da atividade substancial para qualquer regime tributário preferencial contribui para o Segundo Pilar do projeto (*Regras GloBE*)¹⁷³, ao nivelar a tributação com a "criação de valor". Ou seja, o princípio da substância na sua abordagem de nexo analisa se um regime tributário preferencial "incentiva transações ou arranjos puramente tributários", sem conexão com as atividades substanciais das transnacionais¹⁷⁴.

¹⁷² OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 9.

¹⁷³ De acordo com a OCDE, o Pilar Dois se apresenta como uma oportunidade para os governos reconsiderarem e reformarem os incentivos fiscais em vigor, particularmente aqueles que podem ser inúteis e ineficazes. Outros aspectos serão abordados ao final do capítulo 4 da pesquisa, após a análise dos principais programas de incentivos tributários brasileiros.

¹⁷⁴ No Brasil, o propósito comercial é analisado em questões de planejamentos tributários. Por exemplo, a regra do art. 33 do Decreto-lei n. 2.341/87 veda a compensação de prejuízos fiscais nas operações de transformações da pessoa jurídica. "Depreende-se de tal proceder que o objetivo foi impedir a elisão tributária, pois muitas empresas viram a reorganização societária como instrumento de planejamento tributário e passaram a se reorganizar com o único intuito da economia de tributos. Passou a ser um negócio vantajoso incorporar ou fundir a empresa deficitária

Entre os regimes preferenciais objeto da Ação 5 do Projeto BEPS e que foram ou estão sendo testados quanto ao requisito da atividade substancial, estão os de (i) regimes de propriedade intelectual; (ii) outros regimes de intangíveis de propriedade intelectual não qualificáveis no item i (v.g. marcas); (iii) regimes da sede; (iv) regimes financeiros e de *leasing*; (v) regimes bancários e de seguros; (vi) regimes de centros de distribuição e serviços (v.g. zonas francas); (vii) regimes de envio; e (viii) regimes de *holding companies*¹⁷⁵. Note-se que, embora esses outros regimes preferenciais (que não o de propriedade intelectual) estejam sendo revisados à medida que os trabalhos do FHTP avançam, eles passam a *latere* do objeto central deste trabalho.

3.1.1 Princípio da substância e os regimes preferenciais de propriedade intelectual: abordagem do *nexus approach*

Em diversas passagens; realçou-se que a necessidade de se estabelecer um vínculo com a atividade substancial (criação de valor) na área de práticas tributárias prejudiciais, relacionadas com reduções de taxas de impostos corporativos sobre tipos específicos de rendimentos, tais como os rendimentos da exploração de intangíveis de PI¹⁷⁶, é o objetivo central do Projeto BEPS.

Ao mesmo tempo que a OCDE reconhece que as indústrias intensivas em propriedade intelectual são essenciais para alavancar o crescimento econômico e o emprego e que os países são livres para conceder incentivos fiscais às atividades de P&D, estabelece a exigência da *atividade substancial projetada*, não para recomendar um regime de PI específico, mas para descrever os limites externos de um regime que concede incentivos fiscais à P&D de modo a não prejudicar outros países¹⁷⁷.

Nos trabalhos do FHTP, foram consideradas três abordagens para exigir atividades substanciais para fins de um regime preferencial de PI. A primeira, uma “abordagem de criação de valor”, exigia que os “colaboradores realizassem um número definido de atividades de desenvolvimento significativas”. A segunda

como forma de reduzir a carga tributária” (REsp 1.107.518/SC, Segunda Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon. DJe 25/8/2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. Acesso em: 4 mar. 2023.

¹⁷⁵ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., 2019.

¹⁷⁶ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 24.

¹⁷⁷ *Id.*

abordagem ventilada foi a de “preços de transferência” que permitiria a um regime tributário preferencial conceder benefícios a todas as receitas geradas na exploração do intangível de PI desde que o contribuinte (i) tivesse localizado certo nível de funções importantes na jurisdição que fornece o esquema; (ii) fosse o proprietário legal dos bens que dão origem aos benefícios fiscais e utilizasse os bens que dão origem aos benefícios fiscais; e (iii) suportasse os riscos econômicos dos bens que dão origem aos benefícios fiscais. Observe-se que alguns países apoiaram a abordagem de preços de transferência, mas muitos outros levantaram várias preocupações com essa abordagem, razão pela qual o trabalho do FHTP não se concentrou mais nessa abordagem. Prevaleceu a terceira abordagem que foi a “abordagem de nexo”, acordada pelo FHTP e endossada pelo G20¹⁷⁸.

Na essência, a abordagem de nexo (*nexus approach*) examina se um regime fiscal de PI condiciona os incentivos à extensão das atividades de P&D dos contribuintes que recebem esses benefícios, com base no princípio básico subjacente aos créditos de P&D, segundo o qual as despesas são usadas para calcular o benefício fiscal (regime fiscal *front end*). A abordagem do nexo estende esse princípio para aplicá-lo aos regimes fiscais que beneficiam os rendimentos obtidos após a criação e exploração da propriedade intelectual (*back end*)¹⁷⁹.

Em outras palavras, a abordagem do nexo utiliza as despesas como um substituto para a atividade, baseando-se no princípio de que os regimes de PI devem ser projetados para incentivar as atividades de P&D e promover o crescimento e o emprego. Assim, um requisito substancial de atividade deve garantir que os contribuintes que se beneficiam desses esquemas realmente se envolveram em atividades de P&D e incorreram em despesas reais na criação do intangível de PI.

Figura 2 – Cálculo para determinação do *nexus approach*

$$\frac{\text{Qualifying expenditures incurred to develop IP asset}}{\text{Overall expenditures incurred to develop IP asset}} \times \text{Overall income from IP asset} = \text{Income receiving tax benefits}$$

Fonte: OCDE, 2015, p. 25. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>. Acesso em: 17 set. 2022.

¹⁷⁸ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 24.

¹⁷⁹ *Id.*

Dessa perspectiva, apenas os rendimentos de PI em que a atividade real de P&D foi realizada pelo próprio contribuinte, por meio da definição de “despesas qualificadas”, podem se beneficiar de um regime tributário preferencial. O objetivo é impedir que a mera contribuição de capital ou despesas para atividade substancial de P&D por terceiros, que não o contribuinte, qualifiquem rendimentos subsequentes para benefícios fiscais nesses regimes¹⁸⁰.

A abordagem do *nexus approach* exige que as jurisdições disciplinem uma série de obrigações acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes que usufruam de regimes preferenciais de PI, mediante documentação que demonstre: (i) complexidade de seu modelo de negócios de PI que justifique o uso da abordagem baseada em produto, se o contribuinte não estiver rastreando diretamente o ativo de PI, mas sim rastreando produtos; (ii) que possuía um ativo de PI qualificado (seja porque as receitas e despesas estão sendo atribuídas a esse ativo de PI, seja porque o produto foi produzido usando esse ativo de PI); (iii) existência de outros benefícios fiscais vinculados ao mesmo ativo de PI (ou produto), quando houver, para fins de redução da receita líquida de PI beneficiada; (iv) vinculação entre as despesas gerais ou especulativas de P&D e o ativo ou produto da PI ou fornecer uma explicação de como essas despesas foram divididas *pro rata* entre os ativos ou produtos da PI; (v) as despesas de qualificação e despesas gerais rastreadas em relação ao mesmo ativo ou produto de IP e o vínculo entre elas e as receitas; (vi) o preço de plena concorrência (*arm's length*) na aquisição de ativo de PI de uma parte relacionada, inclusive sobre despesas gerais incorridas pelo cedente da parte relacionada¹⁸¹.

Ademais, presentes requisitos mínimos definidos no relatório e na ausência de outras informações de um contribuinte, as jurisdições poderiam tratar a relação de nexos como uma presunção ilidível (*rebuttable presumption*) e determinar a renda objeto dos benefícios fiscais com base no “Índice de nexos” (a ser revisado anualmente), cabendo ao contribuinte provar que mais rendimentos deveriam ser autorizados a obter os incentivos fiscais do regime de propriedade intelectual. A presunção ilidível somente será admitida se o país estabelecer procedimentos de

¹⁸⁰ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 24.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 32.

monitoramento e notificar o FHTP das circunstâncias que permitiriam o tratamento da relação de nexo como uma presunção ilidível¹⁸².

Ainda no que se refere à abordagem de nexo, ficou definido que nenhum novo participante seria admitido em qualquer regime de incentivo fiscal de PI existente que não seja compatível com a abordagem de nexo, após 30 de junho de 2016. Reconheceu-se, todavia, que os países precisariam de tempo para qualquer processo legislativo, mas houve consenso de que os processos legislativos necessários para alinhar um regime com a abordagem do nexo deveriam começar em 2015. Admitiu-se, ainda, a introdução de regras pelas jurisdições resguardando direitos adquiridos até a data de 30 de junho de 2021, quando todos os regimes preferenciais tidos por prejudiciais deveriam ser reformulados ou abolidos¹⁸³.

Prosseguindo na implementação do Projeto BEPS, a cada novo relatório de progresso é revisado um número significativo de regimes preferenciais de PI, cujas jurisdições assumem compromisso com o padrão mínimo da Ação 5 do BEPS¹⁸⁴. Os resultados sobre regimes preferenciais de PI são atualizados periodicamente¹⁸⁵.

3.1.1.1 Ativos de PI elegíveis

Conforme adiantado na seção 1.2.1, os únicos ativos de PI contemplados a se qualificar a benefícios fiscais sob um regime preferencial são as patentes e outros ativos intangíveis funcionalmente equivalentes a patentes, desde que esses ativos sejam protegidos legalmente e sujeitos a processos semelhantes de aprovação e registro, quando tais processos forem relevantes. São eles: (i) patentes amplamente definidas; (ii) *software* protegido por direitos autorais; e (iii) em determinadas circunstâncias, outros ativos de propriedade intelectual que não sejam óbvios, úteis e novos, mas que atendam determinadas condições.

Para os fins da definição ampla de patentes, os modelos de utilidade também são tidos como ativos de PI que conferem proteção a plantas e material genético, a

¹⁸² OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 36.

¹⁸³ *Ibid.*, p. 34-35.

¹⁸⁴ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., 2019.

¹⁸⁵ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2023. Peer Review Results. Inclusive framework on BEPS: Action 5**. Update (as of June 2023). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-consolidated-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>. Acesso em: 4 dez. 2023.

designações de medicamentos e a extensões de proteção de patentes. Independentemente da definição dada na legislação nacional, consideram-se modelos de utilidade, por exemplo, “pequenas patentes”, “patentes de inovação”, “patentes de curto prazo”. Os modelos de utilidade geralmente são fornecidos para invenções incrementais e têm um processo de patente menos rigoroso, cuja proteção se dá por um período mais curto de tempo¹⁸⁶.

No conceito amplo de patentes, para fins da extensão do prazo de proteção, também se inserem os certificados de proteção suplementares, os quais estendem o direito exclusivo de certas patentes a produtos farmacêuticos e fitofarmacêuticos, reconhecido pelo fato de que o tempo necessário para pesquisar e desenvolver esses ativos é geralmente maior do que para outros ativos de PI, o que justificaria o fato de a proteção se estender além da duração da patente¹⁸⁷.

De acordo com as orientações, o *software* protegido por direitos autorais também compartilha as características fundamentais das patentes por ser novo, não óbvio e útil. A proteção dos programas de computador surge do tipo de inovação e P&D que os regimes de PI são normalmente projetados a incentivar, devendo-se levar em conta que a indústria de *software*, em regra, não terceiriza o desenvolvimento de seu *software* principal para partes não relacionadas. Mas outros ativos protegidos por direitos autorais não estão incluídos na definição de ativos funcionalmente equivalentes porque não surgem do mesmo tipo de atividades de P&D que o *software*¹⁸⁸.

Nos ativos qualificados também podem ser incluídos outros ativos de PI que não se enquadram em nenhuma das duas primeiras categorias, mas que compartilham recursos de patente (ou seja, não são óbvios, úteis e novos), desde que atendam a determinados requisitos e sejam certificados como tal em um processo de certificação transparente por um órgão governamental competente independentemente da administração tributária¹⁸⁹.

Sob a abordagem denexo, ativos intangíveis relacionados a *marketing*, como marcas registradas, nunca podem se qualificar para benefícios fiscais em um regime

¹⁸⁶ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 26.

¹⁸⁷ *Id.*

¹⁸⁸ *Id.*

¹⁸⁹ *Id.*

de PI de acordo com as recomendações¹⁹⁰, sem prejuízo de se qualificarem em outros regimes preferenciais, testados quanto à “abordagem de nexo modificada” nos relatórios de progresso, como será referido mais adiante.

3.1.1.2 Despesas elegíveis

No cálculo das *despesas gerais* incorridas na receita geral de ativos de PI, em relação à renda que recebe benefícios fiscais para desenvolver esses ativos, o índice de nexos (*The nexus ratio*) inclui apenas *despesas qualificadas* e *despesas gerais* incorridas pela entidade, “sem considerar todas as despesas já incorridas no desenvolvimento do ativo de PI”. De acordo com as orientações, as jurisdições poderão fornecer suas próprias definições de *despesas qualificadas*, mas é ressaltado que essas definições “devem garantir que as despesas qualificadas incluam apenas despesas incorridas para fins de atividades reais de P&D”. Ou seja, as definições incluirão somente os tipos de despesas que já são qualificáveis para créditos em regimes de incentivos fiscais à P&D nas respectivas jurisdições. Como exemplo de despesas não qualificáveis, citam-se os juros, custos de construção, de aquisição ou “quaisquer custos que não possam ser diretamente vinculados a um ativo de PI”¹⁹¹.

Ademais, no cálculo das *Despesas Elegíveis*, as jurisdições podem permitir que os contribuintes apliquem um *aumento* de 30%, de acordo com critérios estabelecidos nas recomendações. A justificativa para a referida atualização é garantir que a abordagem do nexos não penalize excessivamente os contribuintes por adquirir ativos intangíveis de PI ou terceirizar atividades de P&D para partes relacionadas, já que o objetivo da abordagem não é desfavorecer os arranjos em que diferentes entidades estão envolvidas em atividades que contribuem para o desenvolvimento do ativo de PI. O acréscimo decorre da possibilidade de as empresas que adquiriram PI ou terceirizaram alguma P&D para uma parte relacionada ainda serem responsáveis por grande parte da *criação de valor* com a qual contribuíram para a receita da propriedade intelectual¹⁹².

¹⁹⁰ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 27.

¹⁹¹ *Ibid.*, p. 25.

¹⁹² *Ibid.*, p. 28.

De qualquer forma, na descrição das *despesas elegíveis*, o contribuinte somente poderá acrescer os 30%, caso ele tenha *despesas não elegíveis*, sendo que as *despesas elegíveis* não podem superar as *despesas gerais do contribuinte*. Dois exemplos são citados:

Quadro 1 – Exemplos de cálculo, para fins de aumento em 30% nas despesas elegíveis

EXEMPLO A	EXEMPLO B
<p>O próprio contribuinte incorreu em despesas de qualificação de 100, incorreu em custos de aquisição de 10 e pagou 40 por despesas de P&D de uma parte relacionada. O montante inicial das despesas elegíveis é, portanto, de 100, e o aumento máximo será de 30 (ou seja, $100 \times 30\%$). O contribuinte só pode aumentar as suas Despesas Elegíveis para 130 se as suas despesas gerais forem iguais ou superiores a 130. As despesas gerais neste exemplo são iguais a 150, pelo que o aumento pode aumentar as despesas elegíveis para 130. A Receita de IP será, portanto, multiplicada por $130 / 150$ (ou 86,7%).</p>	<p>O próprio contribuinte incorreu em despesas de qualificação de 100, incorreu em custos de aquisição de 5 e pagou 20 por despesas de P&D de uma parte relacionada. O aumento máximo aumentaria novamente as despesas elegíveis para 130, mas o contribuinte neste exemplo tem apenas 125 das despesas gerais. O aumento só pode, portanto, aumentar as despesas elegíveis para 125, e as receitas de PI serão, portanto, multiplicadas por $125/125$ (ou 100%).</p>

Fonte: OCDE, 2015, p. 27. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>. Acesso em: 17 set. 2022.

Ademais, como o princípio fundamental subjacente à abordagem do nexo é o de que os rendimentos só devem ter benefícios tributários e financeiros de um regime de PI na medida em que o próprio contribuinte incorreu nas despesas qualificadas de P&D que contribuíram para a criação do ativo intangível, caso o contribuinte tenha adquirido PI ou subcontratado P&D a uma parte relacionada, os rendimentos da PI adquirida ou do P&D subcontratado não devem se beneficiar de um regime de incentivos fiscais¹⁹³.

Isso quer dizer que as *despesas gerais* devem ser definidas de modo a permitir que o *contribuinte elegível* que incorreu em todas as despesas relevantes possa ter as receitas da exploração da PI beneficiadas pelo regime preferencial. Já as despesas que não representam atividades reais de P&D não podem ser incluídas nas despesas

¹⁹³ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 31.

gerais e, portanto, “não afeta o valor da receita que pode se beneficiar de um esquema de PI”. Importante esclarecer que os custos de aquisição de PI são considerados uma exceção, pois se inserem nas *despesas gerais e são elegíveis*. Em síntese, as *despesas gerais* incluem todas as *despesas qualificadas, custos de aquisição e despesas de terceirização* que não contam como despesas qualificadas¹⁹⁴.

Os índices de nexos foram sintetizados da seguinte forma:

Figura 3 – Razão do nexos de despesas elegíveis

$$\frac{a + b}{a + b + c + d}$$

Onde: A representam gastos de P&D do contribuinte; B representa gastos com terceirização de partes não relacionadas; C, custos de aquisição; e D, despesas de terceirização de partes relacionadas.

Fonte: OCDE, 2015, p. 28. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>. Acesso em: 17 set. 2022.

O objetivo da fórmula é demonstrar que a abordagem do nexos é considerada uma abordagem aditiva, ou seja, o cálculo das *despesas elegíveis* (todas as despesas elegíveis incorridas pelo contribuinte durante a vida útil do ativo de PI) e as *despesas gerais* (todas as despesas gerais incorridas durante a vida útil do ativo de PI). Portanto, a porcentagem a ser aplicada ao total da receita auferida pelo contribuinte, no período de apuração, será maior na medida em que haja despesas que se enquadrem nessas categorias¹⁹⁵.

Nesse modelo, a única forma de a alíquota ficar reduzida em 100% (sem o adicional de 30%) é se o contribuinte terceirizar P&D para partes relacionadas ou adquirir P&D. E mais. Os gastos malsucedidos em P&D geralmente não são incluídos no índice de nexos, o que é consistente, na visão da OCDE, com os propósitos dos esquemas de PI baseados na renda-benefício, uma vez que, por definição, P&D malsucedido não gera receitas. O mesmo não ocorre quando o contribuinte incorre nas despesas de P&D ou se terceiriza para partes não relacionadas em conexão com um projeto maior de P&D que produziu um ativo de PI gerador da receita. Nesse caso, “um regime de PI também pode incluir todas essas despesas de P&D em *despesas*

¹⁹⁴ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 28.

¹⁹⁵ *Id.*

qualificadas e não apenas aquelas despesas de P&D que, “em retrospecto, contribuíram diretamente para a receita de PI”¹⁹⁶.

Em princípio, portanto, nas hipóteses de terceirização, a abordagem do nexo admite que todas as *despesas elegíveis* para atividades realizadas por partes não relacionadas (dentro da jurisdição ou não) sejam qualificadas, enquanto todas as despesas para atividades realizadas por partes relacionadas (dentro ou fora da jurisdição), não serão despesas qualificadas. Isso porque se pressupõe que as empresas, por questões de prática comercial, não terceirizam as atividades fundamentais de criação de valor para partes não relacionadas, tendo em vista que a maioria do valor de um ativo de PI “reside tanto na P&D realizada para criá-lo quanto nas informações necessárias para realizar tal P&D”. Ainda nas hipóteses de terceirização, as jurisdições poderiam restringir a definição de partes não relacionadas para incluir apenas universidades, hospitais, centros de P&D e entidades sem fins lucrativos, como também podem instituir percentuais ou proporção de terceirização, o que teria um efeito equivalente de limitar as despesas elegíveis às despesas incorridas para apoiar atividades fundamentais de P&D pelo próprio contribuinte¹⁹⁷.

No que se refere à aquisição de PI, o princípio básico subjacente na abordagem do nexo é que somente as despesas compreendidas nas melhorias de ativos de PI após a sua aquisição devem ser tratadas como *despesas qualificadas*. Nesse caso, os gastos com a aquisição podem ser inseridos em despesas gerais, no que se incluem, entre outras despesas, aquelas incorridas para obter direitos de pesquisa. Destaque é dado para as aquisições de partes relacionadas, em que o preço de mercado (*arm's length*) deve ser usado para determinar os custos de aquisição, na medida em que os contribuintes podem ter um incentivo para subvalorizar as transferências entre partes relacionadas em regimes de PI¹⁹⁸. Assim, nas aquisições de partes relacionadas, os contribuintes deverão preparar documentação que comprove o preço de mercado, incluindo documentação sobre despesas gerais incorridas pela parte relacionada cedente. As aquisições incluem qualquer

¹⁹⁶ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 28.

¹⁹⁷ *Ibid.*, p. 30.

¹⁹⁸ Esse tipo de transação foi objeto da Ação 8 do Projeto BEPS da OCDE, mediante o qual se implementou uma revisão completa dos métodos de controle de preços de transferência a fim de alinhar os lucros decorrentes da exploração da propriedade intelectual com a atividade substancial e a criação de valor em conformidade com o princípio *arm's length*.

transferência de direitos, independentemente de um pagamento ter sido efetivamente efetuado¹⁹⁹.

3.1.1.3 Receitas elegíveis

Os *rendimentos globais* de PI que podem se beneficiar de um regime tributário preferencial serão definidos de acordo com as leis nacionais. De acordo com as orientações, a *receita elegível* deve ser proporcional às porcentagens de *despesas elegíveis* do contribuinte beneficiário. Para isso, a receita total não deve ser definida como a *receita bruta do ativo de PI*, pois tal definição poderia permitir que “100% da receita líquida fosse beneficiada, mesmo o contribuinte não tendo incorrido em 100% das despesas qualificadas”. Ademais, a receita total deve corresponder apenas às receitas derivadas do ativo de PI, podendo incluir “*royalties*, ganhos de capital e outras receitas da venda de um ativo de PI”, bem como “receitas de PI incorporadas da venda de produtos e do uso de processos diretamente relacionados ao ativo de PI”. No entanto, as jurisdições que optem por conceder benefícios às receitas de PI incorporadas devem implementar um método consistente e coerente de separar as receitas não relacionadas à PI (v.g. retornos de *marketing* e fabricação) das receitas provenientes de PI. Um método que alcançaria esse resultado poderia, por exemplo, basear-se em princípios de preços de transferência (*arm's length*)²⁰⁰.

3.1.1.4 Rastreamento de receitas e despesas

Os relatórios BEPS trazem diversas orientações também no que se refere ao *rastreamento de receitas e despesas* a ser feito pelo contribuinte, uma vez que a abordagem do *nexus approach* depende da existência de umnexo entre despesas e receitas. Com isso, na instituição de um regime preferencial de PI, recomenda-se determinar que os *contribuintes qualificáveis* comprovem o rastreamento de despesas, de ativos de PI e de receitas, a fim de garantir que os rendimentos beneficiados pelo regime realmente surgiram das despesas qualificadas. No caso de um único ativo de PI, o rastreamento mostra-se simples, pois todas as despesas

¹⁹⁹ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 30.

²⁰⁰ *Ibid.*, p. 29.

elegíveis determinarão o benefício a ser concedido aos rendimentos de PI. Todavia, caso uma empresa tenha mais de um ativo de PI ou se envolva em qualquer grau de terceirização ou aquisição de PI, a OCDE considera essencial o rastreamento²⁰¹.

No sentido de reduzir a complexidade no rastreamento de receitas e despesas, a abordagem do nexo pretende padronizar os requisitos dos regimes de PI em todas as jurisdições. Nas hipóteses em que o rastreamento não se mostrar realista e exigir julgamentos arbitrários por parte da administração tributária, admite-se que a abordagem de nexo seja baseada em produtos. Nesse caso, todas as *despesas qualificadas* vinculadas ao desenvolvimento de todos os ativos de PI que contribuíram para o produto seriam incluídas em *despesas qualificadas* e todas as *despesas gerais* vinculadas ao desenvolvimento de todos os ativos de PI que contribuíram para o produto, em *despesas gerais*. O contribuinte, no entanto, deve comprovar o envolvimento em um negócio relacionado à PI “suficientemente complexo para que o rastreamento individual não seja realista”²⁰². Por exemplo, isso poderia ocorrer com programas e projetos de P&D geralmente concentrados em responder a questões de pesquisa ou a resolver problemas técnicos em que somente a *posteriori* se discute a proteção legal dos resultados desses projetos ou programas. O que se sugere é uma *definição intencional de produtos* que não admita o *rastreio* e o *rastreio* muito amplo a ponto de incluir todas as despesas e receitas de um contribuinte envolvido em um negócio complexo com vários produtos e projetos de P&D, tampouco muito restrito, exigindo que os contribuintes *rastreiem e rastreiem* uma categoria não totalmente relacionada à inovação ou práticas de negócio²⁰³.

O não envolvimento no rastreamento capaz de traçar a ligação entre as despesas e as receitas devidamente comprovada não impedirá que o contribuinte obtenha renda de PI em uma jurisdição, mas *impedirá que ele se beneficie de um regime preferencial de PI*²⁰⁴.

Em síntese, de acordo com a Ação 5 BEPS, para que uma despesa seja considerada *Despesas Qualificadas*, ela deve ter sido gerada por um *Contribuinte*

²⁰¹ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 30.

²⁰² *Ibid.*, p. 31.

²⁰³ *Ibid.*, p. 32.

²⁰⁴ *Ibid.*, p. 30.

Qualificado e deve estar diretamente relacionada ao ativo de propriedade intelectual *qualificável*²⁰⁵.

3.1.2 Quando um regime preferencial de propriedade intelectual pode ser considerado prejudicial

Desde o primeiro diagnóstico das práticas fiscais prejudiciais em relação às atividades de fácil mobilidade geográfica, como ocorre com o fornecimento de tecnologia, já se constatou que a natureza desse tipo de atividade torna muito fácil transferi-las de um país para outro e que a globalização e a inovação tecnológica aumentaram ainda mais essa mobilidade²⁰⁶.

No que se refere ao âmbito de atuação da Ação 5 do BEPS, em primeiro lugar, o regime tributário para ser tido como preferencial deve se aplicar aos rendimentos de “atividades geograficamente móveis”, como o fornecimento de intangíveis de PI. Em segundo lugar, o regime deve centrar-se na tributação dos rendimentos das empresas (tributação direta), excluindo-se, assim, tanto a tributação da renda de pessoas físicas como os tributos incidentes sobre o consumo (tributação indireta). O tratamento preferencial se caracteriza pela concessão de preferência em relação aos princípios gerais de tributação, como isenção, redução de alíquotas ou base de cálculo, condições mais vantajosas para pagamento ou restituição de tributos²⁰⁷.

Além da atividade substancial testada mediante a abordagem de nexo delimitada na seção anterior, quatro são os *fatores-chave* para se considerar um regime tributário de PI como potencialmente prejudicial: a) não imposição de alíquotas ou adoção de alíquotas baixas para atividades de fornecimento de tecnologia; b) limitação à economia doméstica; c) ausência de transparência; e d) carência de troca efetiva de informações sobre o regime com outros países²⁰⁸.

Note-se que no Relatório de Progresso de 2018, incluiu-se expressamente como fator chave *o esquema não exige atividades substanciais*²⁰⁹, considerando-se, ainda, cinco *fatores secundários*: 1) uma definição artificial da base tributária; 2) falha

²⁰⁵ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 27.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 15.

²⁰⁷ *Ibid.*, p. 19.

²⁰⁸ *Ibid.*, p. 20.

²⁰⁹ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., 2019.

em aderir aos princípios internacionais de preços de transferência; 3) os rendimentos de origem estrangeira estão isentos de tributação no país de residência; 4) taxa de imposto ou base fiscal negociável; e 5) existência de cláusulas de confidencialidade²¹⁰.

A porta de entrada (*gateway*) para um regime ser considerado potencialmente prejudicial é a “ausência ou a baixa taxa efetiva de imposto” (item a). Se a baixa ou nenhuma tributação efetiva e um ou mais dos outros fatores se aplicarem a um regime, este será caracterizado como potencialmente prejudicial. Em adição, os efeitos econômicos são avaliados para a caracterização do regime prejudicial, por meio das seguintes indagações: (i) o regime tributário transfere atividade de um país para outro que fornece o regime tributário preferencial, em vez de gerar novas atividades significativas? (ii) a presença e o nível de atividades no país anfitrião são compatíveis com o valor do investimento ou da renda? (iii) o regime preferencial é a principal motivação para a localização de uma atividade? Se, na prática, os efeitos econômicos mostrarem que o regime não é prejudicial, ele será considerado potencialmente prejudicial, mas não de fato prejudicial. Nesse caso, embora a jurisdição não precise adotar providências para alterar o regime, “o regime ficará sujeito a um processo de monitoramento anual pelo FHTP”. A conclusão pode ser revisada, caso sejam identificadas alterações nos efeitos econômicos do regime *potencialmente prejudicial*²¹¹.

Na hipótese de uma política de incentivos fiscais ser considerada “verdadeiramente prejudicial”, a jurisdição terá a oportunidade de abolir o regime ou remover as características que criam tal efeito. Outros países poderão tomar medidas defensivas para combater os efeitos do regime considerado nocivo.

3.1.3 O princípio da substância e as receitas de propriedade intelectual em jurisdições fiscais com taxas zero ou nominais: “paraísos fiscais”

De acordo com os relatórios OCDE, quatro são os fatores-chave na definição de um “paraíso fiscal”: (i) nenhum imposto ou imposto nominal sobre a renda irrelevante; (ii) falta de troca efetiva de informações; (iii) falta de transparência; (iv)

²¹⁰ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 9.

²¹¹ *Ibid.*, p. 15.

nenhuma atividade substancial. Em 2005, o FHTP acordou padrões de transparência relacionados à disponibilidade e à confiabilidade das informações e, desde 2006, publica avaliações anuais do progresso na implementação das normas²¹².

Na implementação do Projeto BEPS, concluiu-se que a adoção do critério da atividade substancial como determinante para um regime preferencial ser considerado prejudicial (ou não), aplicável a todos os países membros da Estrutura Inclusiva, poderia gerar inconsistências e questionamentos quanto à igualdade de condições, caso o mesmo princípio não seja aplicado às jurisdições que não impõem um imposto de renda corporativo ou que apenas impõem imposto de renda nominal de pessoa jurídica, a fim de evitar o requisito do *nexus* em relação à tributação das atividades geograficamente móveis (v.g. centros de distribuição, centros de serviços, *holdings* e fornecimento de intangíveis de PI)²¹³.

A situação de desigualdade diagnosticada nos relatórios de progresso da OCDE pode ocorrer, em tese, quando da aplicação da fórmula para caracterização dos elementos essenciais da abordagem do *nexus*. A primeira parte que determina o montante dos rendimentos elegíveis que podem se beneficiar de uma taxa de imposto mais baixa (cf. seção 3.1.1.1); e uma segunda parte que é consequência de rendimentos inelegíveis que são, então, tributados à taxa de imposto normal (mais alta). Diante disso, inseriu-se o desafio de como aplicar a segunda parte da fórmula para uma “jurisdição tributária sem ou apenas com taxa nominal”, em que a fórmula ao ser aplicada resultaria em zero de renda elegível, não ficando claro como aplicar a segunda parte²¹⁴.

Em outras palavras, a abordagem do *nexus* foi projetada para funcionar no contexto de um sistema de incidência do imposto de renda corporativo em que a consequência de um contribuinte ter rendimentos que não se enquadre na fórmula do *nexus* para caracterização de um regime de PI – como ocorre quanto aos rendimentos auferidos com marcas ou rendimentos da PI adquirida e não desenvolvida pela entidade – seria a aplicação das alíquotas do imposto para as demais rendas ordinárias. Essa abordagem, todavia, não funcionaria em jurisdições fiscais com taxas zero ou nominais, pois não haveria imposto de renda corporativo a ser pago. Nessas

²¹² OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., 2019. p. 39.

²¹³ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 43.

²¹⁴ *Ibid.*, p. 44.

situações, os requisitos de atividades substanciais para receitas de PI seriam sempre insuficientes se a entidade apenas detivesse passivamente os ativos criados e explorados com base em decisões tomadas e atividades realizadas fora da jurisdição. Da mesma forma, o teste nunca seria cumprido se as únicas atividades que contribuíssem para a receita fossem as decisões periódicas de diretores não residentes na jurisdição²¹⁵.

Por exemplo, em relação às receitas de patentes e ativos similares, isso significaria que se uma entidade estiver obtendo receita com a exploração de uma patente (ou ativos semelhantes), a pessoa jurídica deve demonstrar que as principais atividades que geraram a respectiva renda foram exercidas com o “número adequado de funcionários qualificados em tempo integral e montante das despesas operacionais”. Nesse caso, as principais atividades geradoras da renda devem ser a pesquisa e o desenvolvimento (em vez de simplesmente adquirir os ativos ou terceirizar a sua criação), o que reflete o mesmo conceito da abordagem do nexo²¹⁶.

Os mesmos ajustes na abordagem do nexo seriam necessários em caso de exploração de ativos de PI de *marketing*, como marcas registradas, os quais não podem se beneficiar de um regime preferencial de PI, haja vista a lógica política desses regimes, que é incentivar e recompensar a inovação científica em vez da atividade de *marketing*. Como consequência, um contribuinte envolvido na exploração de intangíveis de *marketing* ficaria obrigado a pagar imposto à taxa normal. Todavia, no contexto de uma jurisdição com impostos de taxa zero ou nominais, não haveria imposto ordinário a pagar (ou não significativo). Uma abordagem análoga seria aplicar um princípio de atividades substanciais semelhante ao estabelecido no parágrafo anterior, em que as principais atividades geradoras de renda seriam a gestão de marcas (*branding*), *marketing* e distribuição²¹⁷.

Em cenários de maior risco, em que ausentes atividades substanciais na forma de pesquisa e desenvolvimento, ou *marketing*, *branding* e distribuição (conforme o caso, dependendo do tipo de ativo de PI), presume-se que o requisito do *nexus* não é atendido. Trata-se, no entanto, de “presunção ilidível” que, excepcionalmente, pode ser refutada pela entidade por meio de evidências que demonstrem a realização de

²¹⁵ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 44.

²¹⁶ *Id.*

²¹⁷ *Ibid.*, p. 45.

atividades geradoras de renda na jurisdição local por meio de funcionários qualificados em tempo integral e uma quantidade adequada de despesas operacionais. Citam-se como exemplos a tomada de decisões estratégicas de gerenciamento e suporte aos principais riscos relacionados ao desenvolvimento e à exploração subsequentes do ativo de PI ou mesmo à realização das atividades de negócios subjacentes por intermédio das quais o ativo é explorado²¹⁸.

Ainda de acordo com as recomendações, um fator adicional que deve ser considerado nas jurisdições sem ou com imposto nominal próximo de zero em caso de descumprimento dos requisitos para atividades substanciais pelas entidades que realizam atividades com intangíveis, dado que não existe a possibilidade de aplicar uma taxa de imposto mais elevada como seria o caso de um regime preferencial, é que deve haver um mecanismo sancionatório rigoroso, eficaz e dissuasivo que poderia ser a exclusão do registro de uma entidade, sem prejuízo dos esforços da jurisdição em executar as medidas e remediar as deficiências no processo de execução. Outra medida seria a troca espontânea de informações relevantes com as jurisdições de residência da controladora imediata, da controladora final e do beneficiário final efetivo (v.g. valor e tipo de receita, como aluguéis, *royalties*, dividendos, vendas e serviços), além de a jurisdição demonstrar que tem um processo de monitoramento devidamente equipado com recursos, processos e procedimentos eficazes²¹⁹.

3.1.4 Melhoria da transparência em torno das decisões como fator de combate a erosão de bases tributárias nas transações com intangíveis de PI

Na área da transparência, a ausência de troca espontânea de informações entre as administrações tributárias acerca de um regime fiscal ou de um procedimento administrativo pode gerar descompassos no tratamento tributário e nas instâncias de dupla não tributação. Assim, na Ação 5 do BEPS, ficou acordado um quadro que abrange todas as decisões que possam dar origem a preocupações de erosão de bases tributárias e de transferência de lucros; entre as quais, as decisões relacionadas a regimes preferenciais, incluindo os de propriedade intelectual.

²¹⁸ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 44.

²¹⁹ *Ibid.*, p. 47-48.

Para os grupos transnacionais com atuação mais significativa, há a obrigatoriedade da Declaração País-a-País (*country by country report*), em que as empresas fornecerão anualmente, e para cada jurisdição em que atuam, o montante do faturamento, antes dos impostos, e o correspondente imposto pago, além de outras informações. No Brasil, a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País foi introduzida pela Instrução Normativa RFB n. 1681/2016²²⁰. Está obrigada à entrega da declaração toda entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que seja a controladora final de um grupo transnacional, com receita superior ao limite previsto na instrução normativa²²¹. Em 2018, a Receita Federal iniciou o compartilhamento das informações constantes da declaração²²².

Note-se que, em consonância com as regras de cooperação e transparência da OCDE, a Lei n. 14.596/2023 introduziu o novo marco legal das regras de preços de transferência relativas ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) com medidas destinadas a melhorar a segurança e a simplificação fiscal, incluindo os processos de consulta específica em matéria de preços de transferência – acordos prévios sobre preços de transferência (APA) – e regramentos específicos para disciplinar a aplicação do princípio *arm's lengths*, com vistas a (i) simplificar a aplicação das etapas da análise de comparabilidade; (ii) fornecer orientação adicional em relação a transações específicas; (iii) prever o tratamento para situações em que as informações disponíveis a respeito da transação controlada, da parte relacionada ou de comparáveis, sejam limitadas²²³.

²²⁰ BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 1.681, de 28 de dezembro de 2016**. Diário Oficial da União. Brasília, 29 de dezembro de 2016, seção 1, Disponível em: normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/. Acesso em: 18 set. 2022. p. 652.

²²¹ Art. 4º Estão dispensadas da entrega da Declaração País-a-País as entidades integrantes residentes no Brasil cuja receita consolidada total do grupo multinacional no ano fiscal anterior ao ano fiscal de declaração, conforme refletido nas demonstrações financeiras consolidadas do controlador final, seja menor que: I – R\$ 2.260.000.000,00 (dois bilhões, duzentos e sessenta milhões de reais), se o controlador final for residente no Brasil para fins tributários; ou II – € 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros), ou o equivalente convertido pela cotação de 31 de janeiro de 2015 para a moeda local da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final. Parágrafo único. As entidades integrantes residentes no Brasil para fins tributários devem informar à RFB que se enquadram na situação de dispensa prevista neste artigo, nos termos do Capítulo IV.

²²² BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Receita Federal inicia intercâmbio da Declaração País-a-País (DPP)**. Disponível em: [Http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/](http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/). Acesso em: 20 set. 2022.

²²³ BRASIL. **Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023**. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14596.htm. Acesso em: 14 jul. 2023.

No quesito transparência, é importante assinalar que a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 2.161/2023²²⁴, editada com o objetivo de regulamentar a citada Lei n. 14.596/2023, discrimina uma série de obrigações acessórias em conformidade com as diretrizes lançadas nas ações do Projeto BEPS da OCDE.

Registre-se que, no âmbito dos trabalhos de cooperação sobre Troca de Informações e Conformidade Fiscal, o FHTP continuará a realizar monitoramento anual do processo de revisão para os regimes preferenciais de concessão de benefícios à terceira categoria de ativos de propriedade intelectual, assim considerados aqueles que não sejam óbvios, úteis e novos, mas que atendam a determinadas condições e sejam certificados com transparência pela autoridade administrativa competente, bem como sobre o uso de presunção ilidível. Os aspectos a serem considerados englobam: (i) condições sob as quais os benefícios são concedidos à terceira categoria de ativos de PI (v.g. deve conter um processo de certificação específico e apenas pequenas e médias empresas podem se beneficiar); e (ii) as jurisdições só podem permitir que os contribuintes usem a abordagem do nexo como uma presunção ilidível em circunstâncias excepcionais que devem ser demonstradas pelo contribuinte²²⁵.

Alguns trabalhos do FHTP têm focado na implementação da norma mínima da Ação 5 do BEPS sobre a troca espontânea obrigatória de informações sobre decisões fiscais que foram concedidas a uma parte estrangeira relacionada no escopo do quadro de transparência, incluindo problemas relacionados com regimes preferenciais de PI²²⁶.

²²⁴ BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 2.161, de 28 de setembro de 2023**. “Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências”. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&idAto=133782&tamHA=172>. Acesso em: 18 out. 2023.

²²⁵ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 33.

²²⁶ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2021. Peer Review Reports on the Exchange of information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/4034ce42-en/index.html?itemId=/content/publication/4034ce42-en&_csp_=1129c5d0131464bfbae8f0bb56b3f37e&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e206-d2109ace80. Acesso em: 4 dez. 2023.

3.2 PROJETO BEPS E ALGUNS REGIMES PREFERENCIAIS DE PROPRIEDADE INTELECTUAL NO DIREITO INTERNACIONAL

Conforme já destacado, no escopo da Ação 5 BEPS, foram testados inúmeros regimes preferenciais de PI, entre os quais se inserem as *Patent Boxes* criadas por países-membros da União Europeia, os quais serviram de modelo à instituição dos mais diversos regimes tributários preferenciais de PI ao redor do mundo. Investe-se de igual relevância, os regimes preferenciais de PI instituídos pelos Estados Unidos que historicamente dominam o mercado de PI e têm exercido seu poder para manter essa hegemonia, mas não passaram ilesos aos efeitos da guerra fiscal internacional. Por sua vez, o modelo chinês de taxa reduzida para empresas de alta e nova tecnologia merece destaque em razão das suas características voltadas ao desenvolvimento nacional.

Além disso, os dados do INPI concernentes ao depósito de patentes no Brasil pelas transnacionais residentes em países líderes na exportação de tecnologia (v.g. Alemanha, França, Estados Unidos e China) parecem justificar a opção pelos modelos escolhidos para análise. Esses e outros modelos (v.g. Coreia e Portugal) serão relevantes quando confrontadas as suas principais características com os regimes tributários preferenciais brasileiros que permeiam os *inputs* e *outputs* da inovação tecnológica.

3.2.1 Modelo da União Europeia

É ponto assente que, no seio da União Europeia, se fazem sentir as dificuldades e questões levantadas pela OCDE, assim como o reconhecimento geral da desatualização das leis vigentes nos vários Estados-membros, tanto no âmbito interno como no da União Europeia, verificando-se uma ausência de coordenação no que toca à tributação do rendimento das empresas que atuam no mercado único²²⁷.

As distorções da concorrência ocasionadas pela grande fuga de capital e pelos planejamentos fiscais agressivos das empresas transnacionais e das condições de concorrência desiguais entre os Estados-membros têm sido motivo de extrema preocupação na União Europeia. Intensos esforços de consolidação fiscal e reformas

²²⁷ UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. **Relatório sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares (2015/2066(INI))**. A8-0317/2015. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_PT.pdf. Acesso em: 19 ago. 2022. p. 15.

estruturais têm sido empreendidos num cenário em que empresas que não recorrem a práticas fiscais agressivas, empresas estas pertencentes em grande parte à categoria das Pequenas e Médias Empresas (PME), são incapazes de competir com as empresas transnacionais consequentemente às desvantagens fiscais comparativas. Essas são algumas considerações constantes do Relatório do Parlamento Europeu de 2015, em consonância com as recomendações da OCDE, ao analisar o trabalho da Comissão Especial sobre as Decisões Fiscais Antecipadas e Outras Medidas de Natureza ou Efeitos Similares (Comissão TAXE)²²⁸.

No que importa, entre as práticas fiscais nocivas por meio de medidas fiscais nacionais, muitas vezes combinadas pelas empresas transnacionais, o relatório do Parlamento aponta: (i) inúmeros regimes preferenciais, em especial no que diz respeito aos ativos intangíveis (regimes preferenciais no domínio das patentes, dos conhecimentos ou da propriedade intelectual); (ii) reembolso ou isenção de retenção na fonte sobre *royalties*, mediante tratados fiscais bilaterais e/ou como estabelecido na legislação nacional; e (iii) falta de regras antiabuso gerais ou específicas eficazes, ou a existência de fraca execução ou errônea interpretação de tais regras²²⁹.

Merecerá atenção o regime preferencial caixas de patentes (*Patent Box*), instituído para atrair e reter receitas de atividades de PI em um Estado-membro. Essas caixas de patentes oferecem várias taxas de imposto sobre as sociedades substancialmente reduzidas no que se refere aos rendimentos derivados de patentes e, muitas vezes, outros tipos de ativos intangíveis relacionados às atividades de P&D.

3.2.1.1 Patent box

O conceito de *Patent Box* (caixa de patentes) está progressivamente disponível em muitos estados europeus desde a década de 1970. Os primeiros países a adotar um regime desse gênero foram a Irlanda, em 1973, e a França, em 2000²³⁰.

²²⁸ *Id.*

²²⁹ *Ibid.*, p. 17.

²³⁰ Seguindo os passos da Irlanda, a França implementa, em 2000, um regime similar, seguida da Hungria, em 2003; da Bélgica e Holanda, em 2007; da Espanha, Luxemburgo e China em 2008; de Malta, em 2010, Liechtenstein, em 2011, da Inglaterra, em 2013, de Portugal, Itália e Turquia, em 2014. SAKAR, Ayse Yigit. **Innovation for a new tax incentive: patent box regime Turkey and the EU application**. Elsevier. 2015. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042815037489>. Acesso em: 9 nov. 2022.

Suas características diferem de país para país, desde os direitos a que se aplicam, até os rendimentos e as taxas considerados para a *Patent Box*. Há regimes que se aplicam aos rendimentos brutos e outros, aos rendimentos líquidos. As assimetrias entre as *Patent Boxes* nos Estados-membros da União Europeia também se verificam nos aspectos geográficos, na necessidade ou não de registro do intangível e na possibilidade de subcontratação de outra entidade para a realização da I&D (investigação e desenvolvimento).

Interessante destacar estudo feito por Catarina Martins de Sousa acerca dos regimes de *Patent Box* em vigor na União Europeia, até julho de 2021. O decote é relevante para os fins de abordagem das características essenciais das *Patent Boxes* em vigor na União Europeia, antes e pós-BEPS, inclusive tendo em vista que o marco de 30 de junho de 2021 foi estabelecido como o prazo para os ajustes ou a extinção dos regimes fiscais prejudiciais de PI testados na Ação 5 do BEPS²³¹.

Considerado o marco anterior a 30 de junho de 2021, todos os regimes se aplicavam aos rendimentos derivados das patentes. Apenas sete²³² incluíam o rendimento derivado de desenhos e modelos de utilidades e dois²³³ englobavam os rendimentos de modelos de utilidade. Ademais, seis países²³⁴ incluíam os certificados complementares de proteção ligados à indústria farmacêutica. Outros países aplicavam os incentivos aos rendimentos provenientes de fórmulas secretas²³⁵, processos de informação e *know-how*²³⁶. Embora vinculados ao direito do autor, os *softwares* estavam inseridos como ativos qualificáveis ao benefício em sete países²³⁷. Cinco países²³⁸ admitiam a aplicação da *Patent Box* às marcas registradas e a outros intangíveis de *marketing*²³⁹, os quais não são qualificáveis nos regimes tributários preferenciais de PI, de acordo com o relatório OCDE de 2015.

Nos regimes analisados, normalmente não se exigia que o registro fosse efetuado no país da residência do contribuinte, mas há casos em que era exigível a comparação entre os critérios adotados pelo Instituto de Registro estrangeiro com

²³¹ SOUSA, Catarina Martins de. **O regime da Patent Box** – em destaque o caso português. Coimbra: Almedina, 2019.

²³² Chipre, Hungria, Luxemburgo, Holanda, Portugal, Espanha e Itália.

²³³ Luxemburgo e Itália.

²³⁴ Bélgica, França, Luxemburgo, Reino Unido, Irlanda e Itália.

²³⁵ Chipre, Hungria, Itália e Espanha.

²³⁶ Hungria e Espanha.

²³⁷ Chipre, Hungria, Luxemburgo, Malta, Holanda, Itália e Irlanda.

²³⁸ Chipre, Hungria e Malta, Luxemburgo e Itália

²³⁹ SOUSA, Catarina Martins de. **O regime da Patent Box**, cit., 2019.

aqueles adotados no Instituto de Registro nacional²⁴⁰. Ademais, as atividades que conduzam à criação dos intangíveis não precisavam ser realizadas no território nacional²⁴¹. Havia também muita divergência entre os regimes no que concerne à qualificação de intangíveis adquiridos e aos autodesenvolvidos. A grande maioria dos regimes permitia a aplicação aos ativos adquiridos sem estabelecer limitações expressivas, exceção feita à Holanda²⁴².

Foi nesse cenário das *Patent Boxes*, muitos delas prejudiciais, que a Ação 5 do Projeto BEPS solicitou ao FHTP uma reformulação dos trabalhos relativos às práticas tributárias prejudiciais, priorizando o aumento da transparência e a presença obrigatória de uma *atividade substancial* em qualquer regime preferencial de PI, considerando o prazo de 30 de junho de 2021, para abolição dos regimes incompatíveis com as metodologias definidas no BEPS²⁴³.

Diante disso, em 2015, a partir de análises feitas pela Comissão TAXE, o Parlamento Europeu lançou diversas recomendações no sentido de assegurar a transparência, a coordenação e a convergência das políticas de tributação das sociedades na União Europeia²⁴⁴.

No período de implementação das recomendações da OCDE quanto à observância do princípio da substância na introdução ou revisão dos regimes preferenciais de PI na União Europeia (v.g. *Patent Box*), vários avanços se verificaram. A Resolução n. 2021/2074 (INI), por exemplo, manifesta preocupação com esses regimes fiscais preferenciais para patentes e para a propriedade intelectual que podem efetivamente distorcer o mercado único incentivando a transferência de lucros e o planejamento fiscal agressivo e reitera que os incentivos fiscais de PI devem ter como objetivo atrair investimentos na economia real e, portanto, basear-se na *despesa e não no lucro*²⁴⁵. Nesse sentido, convida a Comissão a propor orientações sobre incentivos fiscais que não distorçam o mercado único, em especial incentivos baseados nos custos, limitados no tempo, avaliados regularmente e revogados caso

²⁴⁰ Como por exemplo França e Malta.

²⁴¹ SOUSA, Catarina Martins de. **O regime da Patent Box**, cit., p. 38.

²⁴² *Ibid.*, p. 40.

²⁴³ *Ibid.*, p. 39.

²⁴⁴ UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. **Relatório com recomendações à Comissão sobre assegurar a transparência, a coordenação e a convergência das políticas de tributação das sociedades na União (2015/2010(INL))**. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0349_PT.pdf. Acesso em: 19 ago. 2022.

²⁴⁵ UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. **Resolução n. 2021/2074 (INI)**. The impact tax reforms on the EU economy. Disponível em: <https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/>. Acesso em: 14 jul. 2023.

não tenham um impacto positivo, limitados no âmbito geográfico e com isenções preferencialmente parciais em vez de globais.

Ao dispor sobre os critérios a serem observados na avaliação do caráter prejudicial dos regimes preferenciais à Resolução n. 2020/2258 (INI), dispôs sobre a necessidade de especial atenção aos regimes de PI, em especial: 1) se as vantagens são concedidas exclusivamente a não residentes ou para transações realizadas com não residentes ou se são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional; 2) se os incentivos fiscais são concedidos mesmo sem existir nenhuma atividade econômica real nem qualquer presença econômica substancial no Estado-membro que proporciona as vantagens; 3) se o método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional se afasta dos princípios geralmente aceitos em âmbito internacional, como as regras de preços de transferência aprovadas pela OCDE; ou 4) se as medidas fiscais carecem de transparência²⁴⁶.

Também foi aprovada Resolução do Parlamento Europeu sobre o impacto das reformas fiscais nacionais na economia da União Europeia²⁴⁷, na qual se registrou novamente que a fragmentação da política fiscal cria vários obstáculos para os cidadãos e as empresas no mercado único, em particular para as pequenas e médias empresas (PME), nomeadamente como insegurança jurídica, entraves burocráticos, risco de dupla tributação e dificuldades nos pedidos de reembolso de impostos²⁴⁸.

Interessante notar que, antes mesmo da apresentação da versão final do Projeto BEPS, o Reino Unido²⁴⁹ teve a iniciativa de introduzir um dos primeiros conjuntos de regras destinadas a coibir as práticas de planejamento tributário das empresas de tecnologia: o *diverted tax profit* (DPT), imposto de 25% incidente sobre

²⁴⁶ UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. **Resolução de 7 de outubro de 2021**, sobre a reforma da política da UE sobre práticas fiscais prejudiciais (incluindo a reforma do Grupo do Código de Conduta). (2020/2258(INI)). Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0416_PT.html. Acesso em: 22 set. 2022.

²⁴⁷ UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu 2019-2024. P9_TA(2022)0023 O impacto das reformas fiscais nacionais na economia da UE Resolução do Parlamento Europeu, de 15 de fevereiro de 2022, sobre o impacto das reformas fiscais nacionais na economia da UE (2021/2074(INI)).

²⁴⁸ UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu 2019-2024. P9_TA(2022)0023 O impacto das reformas fiscais nacionais na economia da UE Resolução do Parlamento Europeu, de 15 de fevereiro de 2022, sobre o impacto das reformas fiscais nacionais na economia da UE (2021/2074(INI)). Letra C. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0023_PT.html. Acesso em: 22 set. 2022.

²⁴⁹ O Reino Unido deixou de integrar a União Europeia em janeiro de 2020, após o processo de saída iniciado em 2017 denominado BREXIT. A palavra *Brexit* vem da junção das palavras inglesas *Britain* (Bretanha) e *Exit* (saída).

os lucros artificialmente “desviados” do Reino Unido. Segundo Ricardo Maitto, a aplicação do DPT se dá nos casos em que empresas britânicas adotem estruturas ou realizem transações, ambas sem substância econômica, e que resultem no chamado “descasamento tributário” (*tax mismatch*); por exemplo, no caso de transferência de direitos de PI para uma afiliada situada no exterior em um país de baixa tributação e, que paga *royalties* dedutíveis para tal associada. Outra circunstância realçada é a que envolve empresas estrangeiras que comercializam produtos no mercado britânico, mas estruturam suas atividades de forma a impedir sua qualificação como residente fiscal no Reino Unido, ou a sujeição de lucros ao imposto corporativo local²⁵⁰.

Destaque-se que, nos relatórios de progresso, os regimes preferenciais de PI dos 27 Estados-membros da União Europeia ou foram abolidos ou emendados de modo a cumprir o princípio da substância, como recomendado na Ação 5 do Projeto BEPS. O regime preferencial atual de Portugal (*Patent Box*) será objeto de análise em paralelo aos regimes preferenciais brasileiros.

3.2.2 Rumo ao Pilar Dois do Projeto BEPS e o princípio da substância: breves considerações

Embora a análise do Pilar Dois do Projeto BEPS não esteja nos objetivos da presente pesquisa, não se pode perder de vista que os dois pilares estão intrinsecamente conectados. As renúncias fiscais estão no centro do combate às incompatibilidades e lacunas entre os sistemas tributários de todos os países, que têm favorecido a evasão fiscal, e a criação de um imposto mínimo global sobre os rendimentos das sociedades transnacionais no escopo do Pilar Dois pressupõe a implementação do padrão mínimo da substância exigido no Pilar Um.

Como sintetizado na “Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia”, o *design* do Pilar Dois prevê que os Estados nacionais introduzam, em conjunto, 1) as denominadas “Regras Globais de Combate à Erosão da Base Tributária (GloBE)”

²⁵⁰ SILVEIRA, Ricardo Maitto da. Economia digital, a Ação 1 do BEPS e a visão da ONU: proposições e críticas. As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 938.

consistentes em (i) uma Regra de Inclusão de Renda (IIR), que impõe um imposto complementar sobre uma transnacional controladora em relação à renda reduzidamente tributada de uma parte relacionada; e (ii) uma Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR), que rejeita deduções ou exige um ajuste equivalente, na medida em que os rendimentos tributários reduzidos de uma transnacional não estejam sujeitos a impostos conforme a IIR; e 2) uma regra baseada em tratado (a Regra de Sujeição à Tributação (STTR) que permite que as jurisdições da fonte imponham tributação de forma limitada sobre certos pagamentos de partes relacionadas sujeitas a tributos abaixo de uma alíquota mínima²⁵¹.

O acordo para implantação do Pilar Dois envolveu a introdução de regras nacionais que estabelecem uma alíquota global mínima efetiva de imposto, sobre as sociedades, de 15% para grandes empresas transnacionais (GloBE)²⁵². O segundo, cria uma *Subject to Tax Rule* (STTR), regra baseada em tratado bilateral que se aplica a *royalties*, juros e outros pagamentos realizados entre partes relacionadas que são tributados abaixo de uma alíquota nominal de 9%²⁵³, visando garantir o direito de tributação residual pelo Estado da fonte, quando o seu direito de tributar for limitado pelo Estado da residência, em razão de regimes tributários preferenciais.

Sobre a cláusula STTR, ela foi incluída na Convenção Modelo da OCDE e as questões relativas aos ajustamentos da base de cálculo aplicável aos rendimentos das transnacionais nas suas transações envolvendo intangíveis de PI, *a priori*, serão resolvidas no âmbito dos tratados bilaterais.

Quanto às Regras GloBE, diante das implicações relevantes na utilização de incentivos fiscais em todo o mundo, principalmente para os países em desenvolvimento, conforme relatório da OCDE preparado a pedido da Presidência da Indonésia do G20²⁵⁴, alguns aspectos mais gerais merecem breves registros.

²⁵¹ OCDE. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. 8 de outubro de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2023.

²⁵² OCDE. **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, 2022, p. 3. Disponível em <https://www.oecd.org/publications/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm>. Acesso em: 8 dez. 2023.

²⁵³ OCDE. **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS**. 2023. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>. Acesso em: 6 dez. 2023.

²⁵⁴ OCDE. **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, 2022, cit., p. 3.

Em síntese, as Regras GloBE preveem um sistema coordenado de tributação destinado a garantir que os grandes grupos de empresas transnacionais com lucros superiores a 750 milhões de euros se sujeitem a um nível mínimo efetivo de tributação de 15% sobre os rendimentos provenientes de cada uma das jurisdições onde operam.

Diversos são os fatores que podem impactar a base sobre a qual a tributação mínima incidirá, sendo que o aumento da alíquota efetiva devida ao GloBE dependerá do grau de substância econômica – folha de pagamentos e ativos tangíveis” – que as transnacionais tenham em uma determinada jurisdição, o que requer, portanto, a contabilização do nível de substância das atividades dessas empresas na jurisdição em que atuam²⁵⁵.

No que concerne aos regimes preferenciais de PI, o relatório realça a necessidade de observância do padrão mínimo da Ação 5 do BEPS, reforçando o requisito da substância, para que esses regimes possam ser parcialmente protegidos pela exclusão do rendimento baseado em substâncias (SBIE) da GloBE²⁵⁶. O SBIE permite que os lucros associados à substância econômica sejam deduzidos da base GloBE. Assim, o imposto complementar devido será o resultado da aplicação da percentagem do imposto complementar aos lucros excedentes, após as deduções do valor atribuível ao SBIE²⁵⁷.

As recomendações do relatório são de extrema relevância, mas, por questões metodológicas, não se avança em sua análise sob pena de se extrapolarem os objetivos dessa investigação, sem prejuízo de considerações adicionais no escopo da análise dos regimes tributários preferenciais brasileiros.

3.2.3 Modelo da China

Estudo do IPEA, *O Sistema Fiscal e Tributário da China: Um olhar a partir do Brasil*²⁵⁸, mostra que a China tem um sistema tributário em maior parte alinhado com os padrões internacionais e recomendações de organismos como a OCDE e o FMI.

²⁵⁵ *Ibid.*, p. 41.

²⁵⁶ *Ibid.*, p. 3.

²⁵⁷ OCDE. **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, 2022, cit. p. 27.

²⁵⁸ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de; NUNES, Ticiania Gabrielle Amaral. **O sistema fiscal e tributário da China**: um olhar a partir do Brasil. Disponível em: epositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10987/1/. Acesso em: 23 set. 2022.

O sistema de imposto de renda corporativo beneficia empresas nacionais, segundo o estudo.

Dos dez principais países depositantes de patentes em 2019 e 2020, a China manteve-se no topo dos principais depositantes de pedidos de patente internacional via Tratado de Cooperação em Matéria de Patentes (PCT – *Patent Cooperation Treaty*)²⁵⁹. Esses números se refletem na quantidade de pedidos de registros de patentes no Brasil originários da China, segundo dados do INPI²⁶⁰.

O regime fiscal chinês de taxa reduzida para empresas de alta e nova tecnologia (*reduced rate for high & new technology enterprises*) consta da relação da OCDE de regimes preferenciais de PI, mas foi considerado como não prejudicial (*not harmful*)²⁶¹. Para se qualificar ao *status* de empresa de alta e nova tecnologia (HNTE) as empresas são obrigadas a ter os direitos de PI da tecnologia central usada em seus produtos e serviços na China ou devem conceder às suas subsidiárias chinesas uma licença global exclusiva para essa propriedade por pelo menos 5 anos²⁶². Na qualificação para o *status* HNTE, o programa de incentivo oferece uma taxa do imposto corporativo reduzida para 15% em comparação à geral do imposto que é de 25%²⁶³.

O escopo da receita de PI qualificada exclui explicitamente as marcas registradas e inclui uma variedade de patentes de cultivos, novos medicamentos, direitos exclusivos para *design* de circuito integrado, modelos de utilidade e direitos autorais de *software*, que também são compatíveis com o nexo.

Ualace Moreira, ao analisar o “catch-up tecnológico e superação da armadilha da renda média” no setor de semicondutores da China, registra que o governo chinês adotou uma política forte de apoio à P&D por meio de incentivos fiscais, com cronograma, metas de desenvolvimento, iniciativas de ação e regulamentações e conseguiu “promover capacidades tecnológicas, inclusive em empresas de *design* de circuitos integrados nacionais (*indigenous design firms*)”. Segundo a pesquisa, o

²⁵⁹ ANJOS, Lucas Costa dos. A Organização Mundial do Comércio e a China. Direito de propriedade e propriedade intelectual no país. **Revista de Direito Internacional. Uniceub**, v. 12. n. 2, 2014. Vinte anos da OMC. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/rdi/article/view/3176/pdf>. Acesso em: 23 set. 2022.

²⁶⁰ INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial. **O uso do sistema de propriedade industrial no Brasil**, cit., 2022.

²⁶¹ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 18.

²⁶² CHINA. **The US-China Business Council**. China’s High and New-Technology Enterprise (HNTE) Program. June 2013. Disponível em: <https://www.uschina.org/sites/default/files/2013%20HNTE%20Backgrounder.pdf>. Acesso em: 25 set. 2022.

²⁶³ *Id.*

objetivo de tal esquema seria tornar a China um *player* importante na indústria global de semicondutores, “com marcas nacionais e direitos de PI nacionais”. O estudo menciona alguns projetos voltados estritamente para o setor, tais como o *National Long-Term Scientific and Technological Development Plan (2006-2020)*, o *Guidelines to Promote National Integrated Circuit Industry* e o *Fundo Nacional de Circuitos Integrados*²⁶⁴.

3.2.4 Modelo dos Estados Unidos

Historicamente, os Estados Unidos dominaram o mercado de propriedade intelectual e têm exercido seu poder para manter essa hegemonia. Em artigo sobre o novo regime global de propriedade intelectual e sua dimensão imperialista, Benjamin Coriat registra que o Acordo TRIPS da OMC incorporou o art. 301 da Lei do Comércio dos Estados Unidos. Segundo ele, nos termos do referido artigo, foi adotada uma série de “estipulações específicas, destinadas a promover e assegurar a obediência internacional ao direito de propriedade intelectual conferido a empresas norte-americanas por entidades nacionais dos EUA”²⁶⁵.

A Política Nacional de Informática²⁶⁶, por exemplo, é tida por Gilberto Bercovici como modelo paradigmático de uma política que se caracterizou pela disputa em torno da autonomia tecnológica e da definição de empresa nacional, acentuando conflitos entre o Brasil e os Estados Unidos, com a adoção de uma série de represálias pelo governo norte-americano contra os produtos brasileiros, culminando na abertura de um processo de investigação contra a política brasileira de informática pelo United States Trade Representative (USTR), com base na seção 301 do US Trade Act de 1974²⁶⁷. As negociações que se seguiram resultaram na aprovação da Lei do *Software*

²⁶⁴ MOREIRA, Uallace. **Catch-up tecnológico e superação da armadilha da renda média: o caso da China no setor de semicondutores**, cit., p. 94.

²⁶⁵ CORIAT, Benjamin. **O novo regime global de propriedade intelectual e sua dimensão imperialista: implicações para as relações “Norte/Sul”**. Desafios do Crescimento. BNDES: Mauad. Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/13257/1/>. Acesso em: 9 nov. 2022.

²⁶⁶ BRASIL. **Lei n. 7.232, de 29 de outubro de 1984**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7232.htm. Acesso em: 9 set. 2022.

²⁶⁷ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022. p. 411.

(Lei n. 7.646/1987)²⁶⁸ e na ampliação da oposição interna à reserva de mercado da informática, especialmente no setor empresarial²⁶⁹.

De qualquer modo, os Estados Unidos não ficaram ilesos aos efeitos da guerra fiscal internacional, principalmente no setor de tecnologia. O Departamento da Receita Federal (IRS) argumenta que operações internacionais envolvendo intangíveis de propriedade das empresas transnacionais lá residentes geralmente resultam na transferência de lucros ao exterior, na medida em que os rendimentos da exploração dos intangíveis são reconhecidos por sociedades residentes em jurisdições com baixa ou nenhuma tributação, ao passo que a legislação tributária dos Estados Unidos só permitia, até muito recentemente, o diferimento da tributação até o momento em que os lucros fossem repatriados²⁷⁰.

Já a justificativa das empresas de tecnologia dos Estados Unidos é que outros países desenvolvidos migraram para um sistema de tributação territorial ou criaram regimes de *Patent Box* para atrair empresas proprietárias de intangíveis que, aliados à alta carga tributária sobre a renda auferida no exterior dos Estados Unidos, as colocariam em desvantagem competitiva²⁷¹.

Os debates no âmbito da Corte tributária dos Estados Unidos (United States Tax Court) no caso Amazon já referido, por exemplo, culminaram na reforma tributária do País aprovada pelo Congresso em dezembro de 2017, na qual se estabeleceu redução substancial na alíquota do imposto de renda federal das empresas, de 35% para 21%. Segundo Rubens Barrionuevo Biselli, essa alíquota reduzida em conjunto com o imposto de renda estadual e local importou em uma redução para 25,75% contra a alíquota conjunta anterior de 38,9%. A nova alíquota ainda fica maior (dois pontos percentuais) do que a alíquota média de 23,76% em relação aos demais países da OCDE, mas ainda seria menor do que a média dos países do G7, com exceção do Reino Unido²⁷².

²⁶⁸ BRASIL. **Lei n. 7.646, de 18 de dezembro de 1987**, revogada pela Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe “sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm#art16. Acesso em: 9 set. 2022.

²⁶⁹ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**, cit., p. 411.

²⁷⁰ BISELLI, Rubens Barrionuevo. As disputas de *Cost Sharing Agreements* envolvendo empresas de tecnologia nos Estados Unidos. In. MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (coord.). **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil e experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1039.

²⁷¹ *Ibid.*, p. 1041.

²⁷² *Ibid.*, p. 1053.

Paralelamente a isso, a reforma tributária trouxe um regime de isenção de investimentos no exterior em que dividendos distribuídos por subsidiárias no exterior não serão tributados nos Estados Unidos. No entanto, a isenção veio acompanhada de um imposto mandatário de repatriação de lucros alocados no exterior, apurados até 1986, que ainda não tenham sido submetidos à tributação. A alíquota é de 15,5% sobre ativos líquidos e de 8% sobre ativos ilíquidos²⁷³.

Na disputa entre gigantes, o relatório destaca que “persistem as preocupações com a promoção agressiva da União Europeia de suas políticas de exclusão de indicações geográficas” no âmbito da Política Agrícola Comum (PAC) para o período de 2023-2027²⁷⁴. No *Special Report 2023*, as preocupações estão mais voltadas para a China, como visto na seção 2.1.4.

Enquanto os Estados Unidos estão de olho na “política agressiva” da União Europeia e da China, a sua política, quiçá mais agressiva, de **dedução da renda** obtida com intangíveis no exterior por meio do Regime denominado “Regime de Renda Intangível Derivada Estrangeira” (*Foreign derived intangible income – FDII*), consta da lista de regimes preferenciais de propriedade intelectual no escopo da Ação 5 do BEPS²⁷⁵. Por meio desse regime, houve uma redução significativa da alíquota do imposto sobre vendas e receitas de serviços de origem estrangeira, buscando incentivar as empresas norte-americanas a exportar mais bens e serviços e localizar mais ativos intangíveis nos Estados Unidos. Notícia da OCDE (2021) destaca que o País confirmou sua intenção de abolir o “regime de renda intangível derivada de estrangeiros” (FDII), que, portanto, foi classificado como “em processo de eliminação”²⁷⁶.

²⁷³ BISELLI, Rubens Barrionuevo. As disputas de *Cost Sharing Agreements* envolvendo empresas de tecnologia nos Estados Unidos, cit., p. 1053.

²⁷⁴ Sobre o tema: Conselho adota para 2023-2027 uma política agrícola mais justa, mais ecológica e mais assente no desempenho. Notícia de 2 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2021/12/02/council-adopts-fairer-greener-and-more-performance-based-farming-policy-for-2023-2027/>. Acesso em: 9 nov. 2022.

²⁷⁵ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 23.

²⁷⁶ OCDE. Notícia de 08 de maio de 2021. 2021. Disponível em: <https://www-oecd-org.translate.goog/tax/beps/progress-towards-a-fairer-global-tax-system-continues-as-additional-countries-bring-their-preferential-tax-regimes-in-line-with-international-standards.htm>. Acesso em: 9 nov. 2022.

Sobre essas recentes investidas unilaterais, Casalta Nabais destaca o papel dos Estados Unidos que estariam “longe de, ao longo da sua história, terem seguido uma linha contínua de multilateralismo e total respeito pela soberania fiscal dos outros Estados”, citando os benefícios designados como *Global Intangible Low Taxed Income* (GILTI) e *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT), ambos dirigidos ao alargamento da base tributável das empresas americanas²⁷⁷.

Antes de passar a tratar dos regimes tributários preferenciais brasileiros, é interessante colacionar o que consta de relatório da OCDE sobre a proliferação de incentivos fiscais ao longo do tempo ligada à concorrência para atrair e reter investimentos. O trabalho destaca que, entre os países da OCDE, o número de jurisdições que oferecem incentivos a rendimentos relacionados com a inovação, principalmente por intermédio de regimes preferenciais de PI, “é cinco vezes maior em 2021 do que era em 2000 e a generosidade dos incentivos fiscais também aumentou”²⁷⁸.

²⁷⁷ NABAIS, José Casalta. A tributação das empresas pelo rendimento real. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 41, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1501/878?inline=1>. Acesso em: 9 nov. 2022.

²⁷⁸ OCDE. **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, 2022, cit., p. 9.

4 REGIMES TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS À INOVAÇÃO NO BRASIL E A PROPRIEDADE INTELECTUAL: RUMO À SUBSTÂNCIA

“Brasil rumo à OCDE”²⁷⁹. Essa apresentação institucional do Ministério da Fazenda, de certa forma, revela o cenário atual das relações entre o Brasil e a OCDE e os desafios a serem enfrentados em diversos temas de interesse comum, entre os quais se insere a tributação dos lucros das empresas transnacionais que operam no país em relação às suas transações com partes relacionadas no exterior na criação, difusão e transferência de intangíveis de PI. As regras brasileiras de preços de transferência contidas na Lei n. 14.596/2023²⁸⁰, ao introduzirem disposições específicas aplicáveis às operações com intangíveis (incluindo os de difícil valoração), com termos e condições de análise de comparabilidade entre intangíveis, funções desempenhadas e riscos economicamente relevantes assumidos pelas partes contratantes, representam um importante avanço na superação de lacunas, fragilidades e divergências significativas no tratamento da matéria em relação ao modelo preconizado pela OCDE, que afastavam a legislação brasileira do princípio *arm’s length*.

A disciplina infralegal quando explicita os fatores de comparabilidade (características economicamente relevantes) que deverão ser consideradas na análise dos termos contratuais, incorpora várias das disposições do Projeto BEPS; entre as quais, a busca das evidências da real conduta das partes, incluindo elementos como os direitos de exclusividade no licenciamento de intangíveis. Na análise funcional, também se considera o nível de decisões a respeito dos riscos empresariais assumidos na geração de valor do grupo e o tipo de ativos utilizados incluindo-se os intangíveis valiosos, sua natureza, atributos relevantes, tais como idade, vida útil e localização²⁸¹.

²⁷⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Brasil Rumo à OCDE. Apresentação institucional. Maio 2022.** Ministério da Economia. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/apresentacoes/2022-5-2_apre-entrada-do-brasil-na-ocde.pdf. Acesso em: 19 out. 2023.

²⁸⁰ BRASIL. **Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023.** Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14596.htm. Acesso em: 15 jul. 2023.

²⁸¹ BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 2.161, de 28 de setembro de 2023.** Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 21 out. 2023.

Fundamental observar que pende de regulamentação específica e mais detalhada determinadas transações controladas, tais como as transações com intangíveis, serviços intragrupo e contratos de compartilhamento de custos, as quais ficaram para um momento posterior²⁸².

No tocante à atividade substancial, relevante lembrar o que foi adiantado na seção 3.1.1, no sentido de que a abordagem de preços de transferência coloca foco na atividade e nos riscos economicamente relevantes assumidos pelas partes na transação controlada, para fins de cumprimento do princípio *arm's length*. Essa abordagem, apesar de ventilada por alguns países como suficiente para permitir que os benefícios de um regime tributário preferencial se destinem a todas as receitas geradas na exploração do intangível de PI, não foi acatada pela maioria dos países da OCDE e do G-20. Prevaleceu, a abordagem do *nexus approach* (considerada um *plus*), pois utiliza o rastreamento de *despesas* como substituto da *atividade* do grupo empresarial, para fins de cumprimento do princípio da substância. As falhas na adesão aos princípios internacionais de preços de transferência (*arm's length*), no entanto, são consideradas um dos fatores secundários para se considerar um regime preferencial de PI potencialmente prejudicial, conforme exposto na seção 3.1²⁸³.

Outras mudanças verificadas na legislação brasileira cunhadas a partir do Projeto BEPS podem ser verificadas também na documentação que as transnacionais devem apresentar, conforme a Ação 13 do BEPS, tais como: (i) descrição da estratégia geral do grupo para o desenvolvimento, propriedade e exploração da intangíveis, incluindo a localização das principais instalações de P&D e gerenciamento de P&D; (ii) lista de intangíveis relevantes do grupo; (iii) lista de acordos de contribuição de custos, acordos de serviços, licenças de uso ou transferência de direitos de propriedade dos intangíveis etc.²⁸⁴. Com isso, não se têm dúvidas que haverá mais transparência na relação entre o contribuinte e o Fisco no que se refere aos intangíveis que impulsionam o valor do negócio e os lucros tributáveis.

²⁸² BRASIL. SRFB. **Minuta de instrução normativa. Consulta Pública n. 1/2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/arquivos-e-imagens/noticias-do-site/consulta-publica.docx>. Acesso em: 21 out. 2023.

²⁸³ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 24.

²⁸⁴ BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 2.161, de 28 de setembro de 2023**. “Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências”. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 21 out. 2023.

Antes de passar ao exame dos principais regimes tributários preferenciais brasileiros, relevante reiterar a premissa de que os denominados *inputs* e *outputs* da inovação constituem os “dois lados da mesma moeda” do fenômeno complexo da inovação disruptiva. Quando incentivada por meio de políticas tributárias o fenômeno só se perfectibiliza mediante a simbiose necessária dos Programas voltados para as atividades de P&D e para a exploração da PI em benefício da autonomia tecnológica do País. Parte-se também da concepção de que não há como dissociar o Sistema Nacional de Propriedade Intelectual (SNPI) do Sistema Nacional de Inovação (SNI), sendo possível *considerar que ambos compartilham praticamente dos mesmos atores/stakeholders*, como bem destacou o Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual (GINI) em relatório voltado à construção da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual no Brasil (ENPI)²⁸⁵. Não é por acaso, que os dados de registro de proteção da PI (v.g. patente de invenção) são considerados indicadores relevantes para se avaliar a capacidade de um país transformar o conhecimento científico em produtos ou inovações tecnológicas.

4.1 PRINCIPAIS REGIMES FISCAIS PREFERENCIAIS À INOVAÇÃO NO BRASIL E O PRINCÍPIO DA SUBSTÂNCIA: ABORDAGEM DE NEXO

Nesta seção, apresenta-se um diagnóstico dos principais programas de incentivos tributários à inovação no Brasil, tanto daqueles direcionados às atividades de P&D (*front end*) nas suas intersecções com a criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia como daqueles voltados aos rendimentos da exploração da PI (*back end*).

A partir do diagnóstico, será feita uma testagem desses regimes de incentivos fiscais mediante a abordagem do *nexus approach*, avançando-se em outros aspectos, principais e secundários, hábeis a tornar um regime tributário preferencial potencialmente prejudicial, conforme disposições da Ação 5 do Projeto BEPS da OCDE. Na sequência, as principais características dos regimes brasileiros serão comparadas às dos regimes preferenciais estrangeiros selecionados.

²⁸⁵ BRASIL. Secretaria Executiva do Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual. **Construção da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual. Diagnóstico**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/central-de-conteudo/noticias/cerimonia-marca-50-anos-do-inpi-e-lancamento-da-estrategia-nacional-de-propriedade-intelectual/>. Acesso em: 21 abr. 2023.

4.1.1 Regime fiscal preferencial do setor de semicondutores e o princípio da substância (*nexus approach*)

No Brasil, a partir dos anos 1970, iniciou-se a construção de uma política de incentivo para a indústria eletrônica e a indústria de semicondutores que foi implementada nos anos 1980 e abandonada na década de 1990. Em 2000, a indústria de semicondutores entrou na pauta governamental novamente ante o diagnóstico de que esse setor era o elo ausente no complexo eletrônico com impacto na competitividade da indústria brasileira como um todo²⁸⁶.

Em 2004, lançou-se a Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior (*Pitce*) e a indústria de semicondutores foi alçada à condição de estratégica pelo Governo Brasileiro com ações focadas na “formação de recursos humanos, incentivo à pesquisa e ao desenvolvimento, desoneração tributária, programa de incentivos ao desenvolvimento de empresas locais e financiamento”²⁸⁷.

No ano de 2007, instituiu-se o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (*Padis*)²⁸⁸. O programa trata dos incentivos fiscais às indústrias de componentes eletrônicos semicondutores e da proteção à propriedade intelectual de topografias de circuitos integrados. De acordo com o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI), o objetivo do programa é “fomentar a implantação e a manutenção no País de pessoas jurídicas que exerçam as atividades de concepção, desenvolvimento, projeto e fabricação de dispositivos semicondutores ou displays”²⁸⁹.

²⁸⁶ FILIPPIN, Flávia. **Estado e desenvolvimento**: a indústria de semicondutores no Brasil. 2020. (Mestrado) – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/19660/1/Premio37_Mestrado.pdf. Acesso em: 19 jan. 2023.

²⁸⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Plano de ação**: produção de componentes semicondutores no Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-externor/pt-br/ambiente-de-negocios/competitividade-industrial/setor-automotivo/PlanoBrasilSemicondutores.pdf>. Acesso em: 25 out. 2022.

²⁸⁸ BRASIL. **Lei n. 11.484, de 31 de maio de 2007**. Dispõe sobre os incentivos às indústrias de equipamentos para TV Digital e de componentes eletrônicos semicondutores e sobre a proteção à propriedade intelectual das topografias de circuitos integrados, instituindo o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11484.htm. Acesso em: 11 nov. 2022.

²⁸⁹ MCTI. **PADIS, o que é?** Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/padis>. Acesso em :11 jan. 2023.

A Lei n. 14.302/2022²⁹⁰, além de prorrogar incentivos do Padis, ampliou ainda mais os insumos e equipamentos destinados ao ativo fixo e à fabricação de componentes ou de dispositivos eletrônicos semicondutores qualificados ao benefício e que atendam ao processo produtivo básico (PPB)²⁹¹ a ser estabelecido em ato do Poder Executivo²⁹², além de eleger outros produtos qualificáveis.

Por sua vez, a Emenda Constitucional n. 121/2022²⁹³ excluiu do plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária de que trata a EC n. 109/2021²⁹⁴ aqueles relativos ao “regime especial das áreas de livre comércio e zonas francas e à política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de semicondutores”²⁹⁵.

A política extrafiscal de intervenção vertical destinada ao setor da indústria de semicondutores é bastante generosa. Engloba (i) a desoneração dos impostos e contribuições incidentes na importação e na aquisição interna de insumos e produtos destinados ao ativo fixo e à cadeia produtiva de componentes ou dispositivos eletrônicos semicondutores (II, IPI e Cofins/PIS); (ii) redução em 100% das alíquotas do IRPJ e adicional que incidiria sobre a renda obtida na venda desses insumos e produtos; e (iii) a possibilidade de utilização de crédito financeiro para pagamento de tributos incidentes na produção e na venda dos insumos e produtos incentivados (v.g.

²⁹⁰ BRASIL. **Lei n. 14.302, de 7 de janeiro de 2022.** “Altera a Lei n. 11.484, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre a prorrogação do prazo de vigência de incentivos do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (Padis); e dá outras providências”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14302.htm. Acesso em: 2 nov. 2022.

²⁹¹ BRASIL. **Decreto n. 5.906, de 26 de setembro de 2006.** “Art. 16. Processo Produtivo Básico – PPB é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5906.htm. Acesso em 11 mar 2023.

²⁹² A Portaria Interministerial n. 4.546, de 12 de março de 2021, “Dispõe sobre a habilitação ao regime de crédito financeiro de que trata a Lei no 8.248, de 23 de outubro de 1991, e a Lei no 13.969, de 26 de dezembro de 2019.” Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-interministerial-n-4.546-de-12-de-marco-de-2021-311352952>. Acesso em: 11 mar. 2023.

²⁹³ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 121, de 10 de maio de 2022.** “Altera o inciso IV do § 2º do art. 4º da Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc121.htm. Acesso em: 6 nov. 2022.

²⁹⁴ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021.** “... institui regras transitórias sobre redução de benefícios tributários; desvincula parcialmente o superávit financeiro de fundos públicos; e suspende condicionalidades para realização de despesas com concessão de auxílio emergencial residual para enfrentar as consequências sociais e econômicas da pandemia da Covid-19”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc109.htm. Acesso em: 2 nov. 2022.

²⁹⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 121, de 10 de maio de 2022.** “Altera o inciso IV do § 2º do art. 4º da Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc121.htm#art1. Acesso em: 2 nov. 2022.

IPI e PIS/Cofins), esse último introduzido pela Lei n. 13.969/2019²⁹⁶. Há também a redução a zero da alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) de que trata a Lei n. 10.168/2000²⁹⁷, nas remessas destinadas ao exterior para pagamento de contratos relativos à exploração de patentes ou ao uso de marcas e os contratos de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

No escopo deste trabalho, serão explorados apenas os dois principais benefícios fiscais previstos no Padis com impactos diretos na tributação dos lucros das transnacionais que operam no Brasil. Quais sejam: O crédito financeiro que reduz as bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o benefício de redução em 100% das alíquotas do IRPJ e respectivo adicional na exploração dos insumos e produtos incentivados.

O incentivo financeiro foi introduzido em substituição aos benefícios fiscais de redução a zero das alíquotas do IPI e das contribuições PIS/Cofins nas vendas realizadas por empresas beneficiárias do Padis no mercado interno. A substituição se deu em razão de condenação na OMC que acolheu argumentos do Japão e da União Europeia no sentido de que tais benefícios seriam subsídios incompatíveis com as regras internacionais, especialmente com o princípio da não discriminação encerrado na Cláusula da Nação Mais Favorecida (NMF) do Acordo Geral sobre Comércio e Tarifas (GATT)²⁹⁸. A OMC manteve a condenação sobre cinco (de sete) das medidas questionadas; entre elas, a Lei de Informática e o Padis²⁹⁹.

De acordo com a legislação, o crédito financeiro deve corresponder a valores proporcionais aos investimentos em atividades de PD&I realizados no trimestre anterior, multiplicados por um percentual aplicado sobre a base de cálculo do valor mínimo dos investimentos em PD&I. O valor do crédito fica limitado a um percentual

²⁹⁶ BRASIL. **Lei n. 13.969, de 26 de dezembro de 2019**. Dispõe sobre a política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de semicondutores e altera a Lei n. 11.484, de 31 de maio de 2007, a Lei n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, a Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13969.htm#art11. Acesso em: 6 out. 2022.

²⁹⁷ BRASIL. **Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000**. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm. Acesso em: 16 abr. 2023.

²⁹⁸ CNMF dispõe que todas as vantagens e privilégios acordados a um membro da OMC devem ser estendidos a todos os demais membros da organização, imediatamente e sem imposição de condições.

²⁹⁹ CAETANO, Guilherme. **OMC formaliza condenação de programas de incentivo industrial do Brasil**. Suno Notícias, 11 janeiro de 2019. Disponível em: <https://www.suno.com.br/noticias/omc-condenacao-programas-incentivo-brasil/>. Acesso em: 17 set. 2022.

aplicado sobre a base de cálculo dos valores investidos no País, a depender da região³⁰⁰. O crédito será concedido nos percentuais de 20% a título de CSLL e de 80% a título de IRPJ, podendo ser utilizado na compensação de débitos relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), ou ressarcido em espécie.

Sobre a base de cálculo do benefício e os investimentos em P&D, auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) indicou a não aderência aos objetivos da política governamental dos investimentos realizados pelo setor privado em PD&I, sob o fundamento de que, apesar de constar da respectiva Lei que o benefício fiscal terá como base o valor do P&D efetivamente investido, o crédito financeiro será sempre o mesmo, não importando se o contribuinte investiu acima do mínimo, uma vez que a Lei estabelece limitadores para o valor do crédito financeiro³⁰¹. Importa destacar, no entanto, que há previsão na legislação de regência no sentido de que o valor residual de investimento em PD&I que não for utilizado na geração de crédito financeiro no respectivo período anual de apuração, em razão dos limites estabelecidos na legislação, poderá ser aproveitado na geração de crédito financeiro no período anual subsequente, limitado seu uso até 31 de julho do ano subsequente³⁰².

O outro benefício fiscal é o de redução em 100% das alíquotas do IRPJ e do adicional que incidiria sobre o lucro da exploração de (i) componentes ou dispositivos eletrônicos semicondutores; mostradores de informação (*displays*); (ii) insumos e equipamentos dedicados e destinados à fabricação de componentes ou dispositivos eletrônicos semicondutores, relacionados em ato do Poder Executivo e fabricados conforme Processo Produtivo Básico (PPB); e (iii) projetos (*design*).

Os contribuintes qualificados a se habilitarem no Padis são as empresas que realizem investimentos em P&D no percentual mínimo de 5% sobre o faturamento bruto decorrente da comercialização dos bens incentivados e que exerçam *pelo menos uma* das atividades de concepção, desenvolvimento e projeto (*design*); difusão

³⁰⁰ BRASIL. **Decreto 11.456, de 28 de março de 2023**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Decreto/D11456.htm#art1. Acesso em: 1º maio 2023.

³⁰¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TC 001.907/2020-4**. Plenário. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 15/11/2020. p. 36. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/>. Acesso em: 18 jan. 2023.

³⁰² BRASIL. **Lei n. 13.969, de 26 de dezembro de 2019**. Art. 3º, § 19. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13969.htm#art11. Acesso em: 6 out. 2022.

ou processamento físico químico; corte, encapsulamento e testes de semicondutores ou de *displays*, bem como atividades de fabricação de insumos e equipamentos dedicados e destinados à fabricação de componentes ou dispositivos semicondutores, conforme PPB definido em ato dos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC) e da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI).

Os investimentos em atividades de PD&I são efetuados nas áreas de “microeletrônica, dos dispositivos semicondutores e mostradores da informação (*displays*), de *optoeletrônicos*, de ferramentas computacionais (*software*) de suporte a projetos e de metodologias de projeto e de processo de fabricação desses dispositivos”. Para classificação de projetos nas atividades de PD&I, a metodologia aplicada no Manual de Análise do Relatório Demonstrativo Anual (RDA), prevê duas categorias: a) *PD&I stricto sensu*, assim considerados os projetos contendo atividades de “pesquisa básica, de pesquisa aplicada ou de desenvolvimento experimental”, incluindo-se, nesses conceitos, os projetos de “desenvolvimento ou evolução de produtos de microeletrônica, dispositivos semicondutores e/ou *displays*, bem como os de processo de produção”; e b) *Capacitação e formação*, cujos projetos têm como objetivo principal a capacitação e os dispêndios estão concentrados em atividades de treinamento³⁰³. Ainda em consonância com a legislação do Padis, a propriedade intelectual resultante das atividades de PD&I, realizadas como contrapartida dos benefícios fiscais, deve ter a proteção requerida no Brasil, perante o INPI.

Algumas questões envolvendo o *design* do Padis merecem ser destacadas.

Qualquer transnacional com sede no país que detenha “uma licença, o domínio ou a propriedade de *marca ou produto*, poderá contratar o desenvolvimento de projeto e a fabricação de dispositivos semicondutores ou de mostradores de informação (*displays*)” com empresa habilitada no Padis. Em contraprestação, deverá assumir total ou parcialmente a obrigação de investir nas atividades de PD&I, exigidas pela lei³⁰⁴. Nesse caso, a empresa beneficiária do Padis acaba por terceirizar a sua obrigação de investimento em P&D repassando, total ou parcialmente, o valor correspondente para que a transnacional detentora da marca ou produto realize os

³⁰³ BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações. **Manual da Análise do RDA-PADIS**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/padis/>. Acesso em: 16 jul. 2023.

³⁰⁴ *Ibid.*, p. 36.

dispêndios exigidos na lei. Essa relação, denominada “assunção”, é formalizada por meio de contrato firmado entre as partes, de acordo com o regulamento³⁰⁵.

No que se refere às despesas elegíveis, enquadram-se como *investimentos em P&D*: (i) uso de programas de computador, de máquinas, de equipamentos, de aparelhos e de instrumentos, acessórios, sobressalentes e ferramentas e serviço de instalação dessas máquinas e equipamentos; (ii) aquisição, implantação, ampliação ou modernização de infraestrutura física de laboratórios de PD&I, realizadas e justificadas no âmbito de projetos de PD&I; (iii) modernização do processo de produção, realizada e justificada no âmbito de projetos de P&D; (iv) recursos humanos diretos e indiretos; (v) aquisições de livros e periódicos técnicos; (vi) materiais de consumo; (vii) viagens; (viii) treinamentos; e (ix) serviços técnicos de terceiros.

Nesse ponto, é importante observar que os dispêndios com aquisição, implantação, ampliação ou modernização de infraestrutura física, seja ela própria ou de laboratórios de PD&I de instituição científica, tecnológica e de inovação, realizadas e justificadas no âmbito dos projetos, desde que limitados a 30% do total dos investimentos em PD&I, podem compor o cálculo das despesas elegíveis aos benefícios fiscais, inclusive no âmbito do denominado “contrato de assunção” previsto no decreto regulamentador. E, ao traçar um paralelo entre as orientações da OCDE e o benefício fiscal de redução em 100% das alíquotas do IRPJ aplicável aos rendimentos obtidos na exploração de componentes de circuitos integrados, verifica-se que as despesas com infraestrutura física e com móveis de escritório para laboratório, tais como mesa, cadeira, consideradas na legislação do Padis como despesas de P&D elegíveis, não seriam qualificáveis como dispêndios para fins de regime preferencial de PI, por não se adequarem ao princípio da substância (para os fins exclusivos desta redução). Poderiam, no entanto, ser incluídas nas despesas gerais.

Cabe lembrar que, embora a Ação 5 do BEPS reconheça competir as jurisdições fornecer suas próprias definições de *despesas qualificadas*, o relatório recomenda que essas definições devem garantir que as despesas qualificadas para fins de fruição de benefício fiscais na exploração de um ativo de PI, incluam apenas

³⁰⁵ BRASIL. **Decreto n. 10.615, de 29 de janeiro de 2021**. Dispõe sobre o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei n. 11.484, de 31 de maio de 2007. Art. 17. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/decreto/D10615.htm. Acesso em: 11 nov. 2022.

despesas incorridas para fins de atividades reais de P&D. No que se refere a aquisição de ativo de PI, o princípio básico subjacente na abordagem donexo é que somente as despesas compreendidas nas melhorias do intangível, após a sua aquisição, devem ser tratadas como *despesas qualificadas*.

Ademais, em relação a aquisição de intangíveis de PI ou terceirização de atividades de P&D para partes relacionadas, observe-se que o objetivo da abordagem de nexo não é desfavorecer os arranjos em que diferentes entidades estão envolvidas em atividades que contribuem para o desenvolvimento do ativo de PI. Ao revés, admite-se que as empresas que adquiriram PI ou terceirizaram alguma P&D para uma parte relacionada ainda sejam responsáveis por grande parte da criação de valor com a qual contribuíram para a receita da PI. Sob esse aspecto, o objetivo das recomendações é evitar que a “mera contribuição de capital ou despesas para atividade substancial de P&D por terceiros, que não o contribuinte, qualifiquem rendimentos subsequentes para benefícios fiscais nesses regimes”.

Outra característica expressiva do Padis é que não se exige que as atividades beneficiadas pelos incentivos fiscais resultem na criação de um ativo de PI – pode resultar ou não. Caso os investimentos em P&D resultem na criação de um intangível de PI (componentes de circuitos integrados), os rendimentos da exploração do intangível (topografias de circuitos integrados) também poderão gozar da redução a zero das alíquotas do IRPJ.

De qualquer modo, é essencial deixar registrado que no Relatório de Progresso de 2018, mediante o qual se divulgou as atualizações das revisões dos regimes fiscais preferenciais, em conexão com a Ação 5 do BEPS, o Padis foi testado na abordagem de nexo modificada como um *Non-IP regime*, ou seja como um regime preferencial que concede benefício fiscal a ativos intangíveis de PI que, embora não se qualifiquem para um regime tributário preferencial de PI (patentes em sentido amplo, *softwares*, desenhos industriais)³⁰⁶, podem ser testados quanto à substância mediante a *abordagem de nexo modificada* (Ver seção 3.1). O programa foi considerado como um regime preferencial não prejudicial, cabendo destacar, porém, que a revisão foi realizada antes da alteração substancial do regime de incentivos fiscais do Padis, perpetrada na Lei n. 13.969/2019 em que se instituiu o *incentivo financeiro* já mencionado.

³⁰⁶ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 19.

Além disso, em consonância com a “*abordagem de nexos modificada*”, o contribuinte que estiver obtendo receita com a exploração de intangíveis de PI deve demonstrar que as principais atividades que geraram a respectiva renda, foram exercidas com o “número adequado de funcionários qualificados em tempo integral e montante das despesas operacionais”. Nesse caso, as principais atividades geradoras da renda devem ser a pesquisa e o desenvolvimento (em vez de simplesmente adquirir os direitos sobre os intangíveis ou terceirizar a sua criação), o que reflete o mesmo conceito da abordagem do *nexo*³⁰⁷.

4.1.2 Regime fiscal preferencial do setor de tecnologia da informação e comunicação (TIC) e suas intersecções com a propriedade intelectual

Principiamos com a Lei n. 7.232/84 (Lei de Informática), a qual dispôs sobre a Política Nacional de Informática, cujo objetivo era a capacitação nacional nas atividades de informática, em proveito do desenvolvimento social, cultural, político, tecnológico e econômico da sociedade brasileira, atendidos os princípios nela previstos. A referida lei previu, como instrumento de política nacional, o controle das importações de bens e serviços de informática por 8 anos, a contar de sua publicação (a data final seria 29 de outubro de 1992)³⁰⁸. Anote-se que a lei de informática previa, entre as medidas aplicáveis ao setor de informática, a possibilidade de concessão de benefícios fiscais relativos ao imposto de importação, ao imposto de exportação, ao IPI, ao IOF e ao imposto de renda.

Com a aprovação da Lei n. 8.248/1991³⁰⁹ (antiga lei de informática), se concretizou o fim da reserva de mercado, o que para muitos doutrinadores significou a perda da oportunidade de modernização do parque industrial brasileiro e de garantir um desenvolvimento tecnológico autônomo. Gilberto Bercovici refere que isso significou a retirada da “defesa constitucional de um setor empresarial autônomo financeira e tecnologicamente em relação às grandes empresas multinacionais”³¹⁰. A

³⁰⁷ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 44.

³⁰⁸ Cf. art. 4º, VIII, da Lei n. 7.232, de 29 de outubro de 1984

³⁰⁹ BRASIL. **Lei n. 8.248, de 23 de outubro de 1991**. Dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8248.htm. Acesso em: 12 nov. 2022.

³¹⁰ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**, cit., p. 414.

extinção do benefício de isenção do IPI, prevista inicialmente para 1992, não se concretizou e o benefício foi sendo prorrogado por sucessivas leis.

O benefício de redução do IPI que iria se estender até 2029, foi revogado pela Lei n. 13.969/2019, dando lugar a um crédito financeiro para as pessoas jurídicas que exerçam atividades de desenvolvimento ou produção de bens de tecnologias da informação e comunicação (TIC), também em virtude de condenação na OMC, à semelhança do Padis. De igual modo, as empresas beneficiárias terão direito a créditos de IRPJ/CSLL, calculados sobre os dispêndios realizados, sendo que 20% de tais créditos corresponderão à CSLL e 80% ao IRPJ. Ao invés do percentual de 5% da legislação do Padis, o investimento mínimo em PD&I será de 4%, como previsto no Decreto n. 10.356/2020³¹¹, calculado sobre o faturamento bruto decorrente da comercialização dos bens de tecnologias da informação e comunicação habilitados à fruição dos benefícios e as empresas devem cumprir o PPB.

Podem se qualificar aos incentivos do setor de TIC as pessoas jurídicas (lucro real ou presumido) que desenvolvam ou produzam bens de TI e de comunicação, invistam em P&D e cumpram o PPB, nos termos do decreto regulamentador. As atividades consideradas como PD&I, englobam a pesquisa básica e aplicada, o desenvolvimento experimental e a formação ou capacitação profissional técnica, de nível superior ou de pós-graduação, nas áreas de TI, comunicação e correlatas³¹².

Para fins de obtenção dos incentivos fiscais, entre as *despesas qualificáveis* como de PD&I, constam: I – aquisição ou uso de programas de computador e aquisição de máquinas, de equipamentos, de aparelhos e de instrumentos, seus acessórios, sobressalentes e ferramentas; II – aquisição, implantação, ampliação ou modernização de infraestrutura física e de laboratórios de PD&I, realizadas e justificadas no âmbito de investimentos em PD&I; III – recursos humanos diretos e indiretos; IV – material para protótipo; V – materiais de consumo; VI – aquisições de livros e periódicos técnicos; VII – viagens; VIII – treinamento; IX – serviços técnicos de terceiros; X – outros correlatos³¹³.

Os investimentos considerados PD&I abrangem atividades executadas pelo próprio beneficiário ou contratadas de terceiros, cabendo aqui sinalizar para a análise

³¹¹ BRASIL. **Decreto n. 10.356, de 20 de maio de 2020**. “Dispõe sobre a política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10356.htm. Acesso em: 6 nov. 2022.

³¹² *Id.*

³¹³ *Id.*

feita quanto ao Padis, especialmente no que se refere à terceirização das atividades de P&D e das despesas qualificáveis para fins de habilitação em regime tributário preferencial resultante dessas atividades, segundo a metodologia da Ação 5 do BEPS.

O PPB exigido para bens de TIC industrializados no Brasil é composto de três etapas mínimas: (i) montagem e soldagem de todos os componentes nas placas de circuito impresso; (ii) montagem das partes elétricas e mecânicas, totalmente desagregadas, em nível básico de componentes; e (iii) integração das placas de circuito impresso e das demais partes elétricas e mecânicas na formação do produto final³¹⁴.

Por pertinente, cabe acentuar que as exigências mínimas de operações no PPB, tanto do setor de bens de tecnologia da informação e comunicação como no âmbito Padis, são constantemente alteradas em razão de fatores técnicos, econômicos ou de avanços tecnológicos nesses setores, o que desaconselha uma análise mais acurada no escopo deste trabalho³¹⁵.

Sobre o crédito financeiro, benefício comum no âmbito do Padis e do setor de TIC, decorrente do dispêndio efetivamente aplicado nas atividades de P&D e que cumpram o PPB, cabe a mesma abordagem feita na seção anterior no tocante ao rol de despesas elegíveis, à terceirização de atividades de P&D e à aquisição de intangíveis de PI.

Um dos avanços verificados na legislação é a disposição de que a parcela mínima da obrigação de investimento em P&D deve ser feita por meio de Convênios com ICTs credenciadas, dentre as quais, um percentual mínimo deve ser investido na parceria com instituições públicas. Os convênios com ICTs seguem o disposto na Lei de Inovação que trata sobre acordos de parcerias. Ou seja, deverá ser previsto em instrumento jurídico específico, a titularidade da propriedade intelectual e a participação nos resultados da exploração das criações resultantes da parceria. Da mesma forma, as partes devem estabelecer as condições para tratar do direito à exploração, ao licenciamento e à transferência de tecnologia gerada em parceria. No

³¹⁴ BRASIL. **Portaria Interministerial n. 57, de 9 de outubro de 2020**. DOU de 20.10.2020. Altera o Processo Produtivo Básico – PPB para bens de informática, industrializados no País. Disponível em: https://antigo.mctic.gov.br/mctic/opencms/legislacao/portarias_interministeriais/. Acesso em: 6 nov. 2022.

³¹⁵ *Vide*, por exemplo, a Consulta Pública n. 18, de 15 de setembro de 2023 com proposta de alteração do PPB aplicado aos “bens de informática”. Disponível em <https://www.leidainformatica.com/diario-oficial-da-uniao-divulga-consulta-publica-no-18-sobre-processo-produtivo-basico-ppb/>. Acesso em 22 out. 2023.

caso da cessão total dos direitos de propriedade intelectual à empresa parceira, é obrigatória compensação economicamente mensurável para a ICT³¹⁶.

Notícia do Fórum Nacional de Gestores de Inovação e Transferência de Tecnologia (*Fortec*), alerta que algumas empresas transnacionais, citando políticas das controladoras no exterior, exigem que o convênio “estabeleça que toda e qualquer PI resultante do convênio seja de sua exclusiva titularidade”, não se comprometendo “com quaisquer compensações, inclusive para uso e exploração comercial de tais ativos”. O *Fortec* alerta para a natureza estratégica do convênio, para fortalecimento dos laços de parceria entre setor empresarial e acadêmico e de capacitação das instituições de formação de pessoal. Outro ponto realçado diz respeito ao caso de negociação da compensação pela PI, em que os pesquisadores da ICT participantes do projeto devem receber participação nos ganhos econômicos auferidos pela ICT, resultantes de contratos de transferência de tecnologia e de licenciamento para outorga de direito de uso ou de exploração, nos termos da Lei de Inovação³¹⁷.

No tocante à proteção da propriedade intelectual que “eventualmente” se origine dos investimentos em P&D, diferentemente do Padis, não há exigência pela lei de TIC que a proteção de PI seja feita inicialmente no Brasil (o Padis estabelece isso no § 3º do art. 6º). Sobre esse ponto, esclarece a Nota de Orientação n. 01/2021 do *Fortec* que é possível ter projetos de P&D viabilizados com recursos de renúncia fiscal apoiando esforços de P&D com a participação de ICT nacional, “mas com total domínio de empresa de controle externo e protegida inicialmente no exterior”³¹⁸.

Tendo como norte o conteúdo mínimo dos princípios e valores contidos na Magna Carta, mais do que garantir a participação nos ganhos econômicos auferidos pelos pesquisadores e pela ICT, resultantes de contratos de transferência de tecnologia, em parcerias firmadas com empresas transnacionais, é primordial garantir que os resultados dos projetos de P&D viabilizados com recursos de renúncia fiscal sejam efetivamente absorvidos e difundidos em processos e produtos, em benefício da autonomia tecnológica do País.

³¹⁶ BRASIL. **Lei n. 13.969, de 26 de dezembro de 2019**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13969.htm#art11. Acesso em: 6 out. 2022.

³¹⁷ FORTEC. Notícia setembro 27, 2022. Disponível em: <https://fortec.org.br/2022/09/27/o-grande-desafio-para-as-empresas-brasileiras-se-diferenciam-no-mercado-e-prosperarem-e-a-aproximacao-com-as-instituicoes-cientificas-e-tecnologicas-icts/>. Acesso em: 11 nov. 2022.

³¹⁸ FORTEC – Fórum Nacional de Gestores de Inovação e Transferência de Tecnologia. **Propriedade intelectual em projetos apoiados pela lei de informática**. Nota de Orientação aos Associados 01/2021. Brasília, 15 janeiro de 2021. Disponível em: <https://fortec.org.br/wp-content/uploads/2021/07/>. Acesso em: 12 nov. 2022.

Percebe-se que há poucas distinções no *design* dos regimes preferenciais de tributação até aqui examinados, especialmente no que se refere às condicionalidades para fruição dos benefícios fiscais, tanto no que concerne às *despesas qualificáveis* como de P&D e aos *contribuintes qualificáveis*, como no que concerne aos resultados exigidos, os quais não estão vinculados à criação, absorção, difusão ou transferência de tecnologia em benefício do mercado nacional na sua concepção social.

4.1.3 Regime fiscal preferencial para a pesquisa e o desenvolvimento tecnológico e o nexa com a propriedade intelectual

A Lei n. 11.196/2005³¹⁹, denominada “Lei do Bem”, é o principal instrumento tributário horizontal de estímulo às atividades de PD&I nas empresas. A Lei e seu regulamento³²⁰ utilizam os princípios do *Manual de Frascati*³²¹ para fins de concessão dos benefícios fiscais à inovação tecnológica, o que já foi abordado na seção 1.2.2, cabendo lembrar que as despesas *qualificáveis* como de P&D para fins dos benefícios fiscais são aquelas constantes da Pintec.

Os contribuintes qualificáveis aos benefícios fiscais da Lei do Bem, são as empresas estabelecidas no Brasil, desde que operem no regime tributário do lucro real. A fruição dos benefícios pelas empresas se dá a partir de “autodeclaração”, não sendo necessária uma aprovação prévia dos projetos por parte do MCTI³²².

Os benefícios concedidos são (i) deduções dos dispêndios com custeio nas atividades de PD&I, via exclusão, de até 60% da soma das despesas com PD&I, podendo chegar a 80%, em função do número de empregados pesquisadores contratados, acrescendo-se, ainda, mais até 20%, nos casos de patente concedida ou registro de cultivar; (ii) depreciação acelerada integral de bens novos destinados à

³¹⁹ BRASIL. **Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 18 mar 2023.

³²⁰ BRASIL. **Decreto n. 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”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5798.htm. Acesso em: 12 jan. 2023.

³²¹ OCDE. **Manual de Frascati** – Metodologia proposta para levantamentos sobre pesquisa e desenvolvimento experimental. Rio de Janeiro: F-Iniciativas, 2013. Disponível em: <http://www.uesc.br/nucleos/nit/manualfrascati.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2023.

³²² BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. **Guia Prático da Lei do Bem. Lei N. 11.196/2005**. Versão 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/pdf/GuiaPraticodaLeidoBem2020MCTI.pdf>. Acesso em: 1º maio 2023.

PD&I; (iii) amortização acelerada de bens intangíveis destinados à PD&I (somente para o IRPJ); (iv) redução a zero da alíquota do IRRF nas remessas de recursos financeiros para o exterior destinadas ao registro e à manutenção de marcas, patentes e cultivares; e (v) redução de 50% do IPI na aquisição de bens destinados à PD&I³²³.

Consideram-se despesas *qualificáveis* para fruição dos incentivos de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as atividades de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovação tecnológica (PD&I) classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ, realizadas internamente ou por meio de projetos com universidades, instituição de pesquisa ou inventor independente, desde que o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios fiquem com a empresa que efetuou os pagamentos. A Lei admite, também, a dedução dos valores transferidos a microempresas e a empresas de pequeno porte destinados à execução de P&D, de interesse e por conta da pessoa jurídica que promoveu a transferência³²⁴.

As atividades de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovação tecnológica compreendem: (i) pesquisa básica dirigida; (ii) pesquisa aplicada; (iii) desenvolvimento experimental; (iv) tecnologia industrial básica³²⁵; e (v) serviços de apoio técnico. Ademais, a política incentiva apenas as inovações em produtos, processos e serviços (inovações tecnológicas), não estando, portanto, contempladas inovações organizacionais e de *marketing*³²⁶.

De acordo com a Lei, a tecnologia industrial básica e as atividades de serviços de apoio técnico somente poderão ser incentivadas se puderem apresentar relação direta com os projetos de PD&I desenvolvidos pela empresa³²⁷. Desde que existente

³²³ BRASIL. **Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

³²⁴ BRASIL. **Decreto n. 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”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5798.htm. Acesso em: 12 jan. 2023.

³²⁵ As obras (i) Programa Tecnologia Industrial Básica e Serviços Tecnológicos para a Inovação e Competitividade, publicada em 2001 pelo MCT e (ii) Tecnologia Industrial Básica – Trajetória, Tendências e Desafios no Brasil, publicada em 2005 pelo MCT, CNE, SENAI e IEL, apresentam conceitos importantes que podem auxiliar no entendimento e aderência com as definições da Lei do Bem.

³²⁶ BRASIL. **Decreto n. 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”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5798.htm. Acesso em: 12 jan. 2023.

³²⁷ ANPEI – Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras. **Guia da lei do bem**. O que é inovação para a lei do bem? Conheça o principal instrumento de fomento

tal relação, as despesas com serviços de apoio técnico contratados e a tecnologia industrial básica realizada com empresas (independentemente do porte), podem ser levadas em consideração para o aproveitamento do incentivo fiscal, “desde que não caracterizem transferência de execução da pesquisa, ainda que parcialmente”³²⁸.

Relevante destacar, ainda, que o benefício adicional de exclusão de 20% do total dos dispêndios efetuados em P&D alcança somente a patente já concedida ou o cultivar registrado.

Aspecto relevante no escopo desta investigação é que o *Guia da Lei do Bem* revela que os incentivos são concedidos para a realização da inovação tecnológica, que se faz por meio das atividades de P&D, mas que o “resultado dessas atividades pode até mesmo não ser alcançado, mas precisa ser efetivamente buscado” e que essa “busca deve ser claramente demonstrada durante o período de fruição do benefício fiscal”³²⁹. Enfatiza-se, nas orientações, que, para a fruição dos benefícios, o conceito de inovação tecnológica “não pressupõe a introdução efetiva de um novo produto ou processo no mercado, através de sua produção e comercialização”, contemplando, ainda, inovações que ocorram no ambiente interno das empresas e que não necessariamente são lançadas ao mercado³³⁰.

Perceba-se, portanto, que a orientação contida no Manual para os efeitos de fruição dos benefícios fiscais da Lei do Bem volta-se exclusivamente para as atividades de P&D (*front end*), o que poderia induzir à conclusão de ausência de aderência estrita à metodologia desenhada na Ação 5 do Projeto BEPS direcionada aos regimes preferenciais de PI. Os benefícios fiscais da Lei do Bem, todavia, devem ser pensados em consonância com o objetivo maior da política horizontal de incentivo a PD&I: a inovação tecnológica.

É princípio maior da Lei do Bem que a inovação tecnológica pressupõe a concepção de novo processo de fabricação ou produto, bem como a agregação de novas funcionalidades ao produto ou ao processo que resultem em melhorias

à inovação em empresas do Brasil. 2017. Disponível em: https://antigo.mctic.gov.br/mctic/export/sites/institucional/tecnologia/Lei_do_bem/Noticia/Arquivo/. Acesso em: 12 jan. 2023.

³²⁸ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Normas. Solução dec DISIT/SRRF10 n. 4, de 24 de janeiro de 2013**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 12 jan. 2023.

³²⁹ ANPEI – Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras. **Guia da lei do bem**, cit., Parte 1.

³³⁰ MCTI, **Guia da Lei do Bem**, p. 20.

incrementais e em ganho efetivo de qualidade ou de produtividade, com impacto na competitividade e no mercado.

A premissa adotada na presente investigação (destacada em várias passagens) é que o fenômeno complexo da inovação disruptiva só se perfectibiliza mediante a simbiose necessária das políticas extrafiscais voltadas para as atividades de P&D e para a exploração da PI em benefício da autonomia tecnológica do Brasil.

Dessa perspectiva, se os incentivos fiscais são destinados a atividades de P&D que resultem em inovação tecnológica, como consta da própria Lei, é perfeitamente possível testá-los quanto à substância mediante a *abordagem de nexo modificada*, a exemplo de outros regimes testados na Ação 5.

Quanto à substância, dois aspectos devem ser ressaltados no *design* da Lei do Bem a) o rol de despesas consideradas como P&D é amplíssimo, dificultando o seu rastreamento; b) os benefícios são concedidos sem a exigência de que os investimentos em P&D resultem na criação de um intangível e, se criado, não há previsão de que o registro deve ser feito no País.

Também é importante registrar que entre as despesas como pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica constam a) gastos destinados ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares, ainda que pagos no exterior; b) dispêndios com assistência técnica, científica ou assemelhados e de *royalties* por patentes industriais pagos a pessoa física ou jurídica no exterior, os quais não mais estarão sujeitos às limitações previstas na legislação da década de 1950³³¹, como adiante se verá.

4.1.4 Regime fiscal preferencial de dedução de *royalties* nas transações controladas com intangíveis de PI e o *nexus approach*

No que se refere aos rendimentos derivados da exploração da propriedade intelectual, nos termos do art. 12 da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o patrimônio, consideram-se *royalties* o pagamento de qualquer natureza em retribuição pelo uso ou pelo direito de uso de

³³¹ BRASIL. **Instrução Normativa n. 1.187, de 29 de agosto de 2011**. Disciplina os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

patentes, direitos autorais, marca registrada, desenho ou modelo de utilidade, fórmula secreta e, ainda, informações industriais, comerciais ou experimentos científicos³³². Como observa Alberto Xavier, o art. 12 do Modelo OCDE trata de duas classes de rendimentos: “*royalties* intelectuais”; e “*royalties* industriais”. Os primeiros referem-se ao direito do autor, enquanto o segundo, aos casos de patentes, às marcas industriais ou de comércio, aos desenhos ou modelos de utilidade, aos planos, às fórmulas ou aos processos secretos³³³.

No Brasil, a definição legal de *royalties* surgiu com a Lei n. 4.506/1964³³⁴. No que interessa ao escopo deste trabalho, a lei classifica como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como (i) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; (ii) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Ao longo do tempo, as alíquotas do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de *royalties*, de qualquer natureza, têm oscilado. Em janeiro de 2001, por exemplo, elas foram reduzidas para 15%³³⁵, muito em razão da cobrança da CIDE instituída pela Lei n. 10.168/2000, que incide à alíquota de 10% sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou a domiciliados no exterior, a título de remuneração nas transações envolvendo transferência de tecnologia (v.g. redução a zero da CIDE no âmbito do Padis).

No que se refere ao regime preferencial de dedução das despesas com pagamentos a título de *royalties* nos contratos de transferência de tecnologia entre empresas relacionadas, ao se analisar o histórico da legislação do imposto de renda,

³³² OCDE. Articles of the Modelo Convention with respect to taxes on income and ou capitalo. [as they read on 21 November 2017]. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

³³³ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 619.

³³⁴ BRASIL. **Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4506.htm. Acesso em: 26 nov. 2022.

³³⁵ BRASIL. **Lei n. 20.332, de 19 de dezembro de 2001**. “Institui mecanismo de financiamento para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade.” Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10332.htm#art6. Acesso em: 1º maio 2023.

verifica-se que, na década de 1950, surgiram limitações no contexto do combate aos planejamentos tributários abusivos praticados por empresas brasileiras controladas e suas controladoras no exterior, mediante contratos de licenciamento de marcas e patentes e de *know-how*³³⁶. Ao que consta, os *royalties* dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, em alguns casos, eram maiores que os próprios lucros declarados por essas empresas e, muitas vezes, correspondiam a direitos que nem sequer existiam ou que já tinham expirado³³⁷.

Nos debates que resultaram na Lei n. 3.470/1958³³⁸, Rubens Gomes de Sousa (1964), citado como um dos grandes estudiosos do tema na época, propôs que a dedução dos *royalties* por marcas e patentes e das remunerações por *know-how* fosse graduada em função do grau de essencialidade do produto do ponto de vista de seu maior ou menor interesse para a economia nacional³³⁹. O total das quantias devidas a título de *royalties* a serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ passou a ser limitado a percentuais de até 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.

A Portaria MF n. 436/1958³⁴⁰ estabeleceu os percentuais mínimos e máximos de dedução dos *royalties* pagos nos contratos envolvendo marcas e patentes, assim como de despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, segundo o grau de essencialidade. O percentual de dedução variava em função do

³³⁶ SOARES, Romero Lobão. A instrução normativa INPI n. 70/2017: Dedutibilidade e remessa de *royalties* para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional de propriedade industrial – INPI. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 3, 2018. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/3/a-instrucao-normativa-inpi-n-70-2017-dedutibilidade-e-remessa-de-royalties-para-o-externo-em-face-do-novo-posicionamento-do-instituto-nacional-de-propriedade-industrial-inpi/>. Acesso em: 27 nov. 2022.

³³⁷ ROCHA, Sérgio André. Interpretação da legislação tributária e seus limites: o caso da restrição da dedutibilidade de *royalties* pagos a sócios no exterior. **RFDT**, Belo Horizonte, ano 18, n. 102. p. 4964. jan./fev. 2020. Disponível em: <http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2020/04/>. Acesso em: 22 out. 2023.

³³⁸ BRASIL. **Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958**. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3470.htm. Acesso em: 27 nov. 2022.

³³⁹ SOARES, Romero Lobão. A instrução normativa INPI n. 70/2017: Dedutibilidade e remessa de *royalties* para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional de propriedade industrial – INPI. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 3, 2018. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/3/a-instrucao-normativa-inpi-n-70-2017-dedutibilidade-e-remessa-de-royalties-para-o-externo-em-face-do-novo-posicionamento-do-instituto-nacional-de-propriedade-industrial-inpi/>. Acesso em: 27 nov. 2022.

³⁴⁰ BRASIL. **Portaria MF n. 436, de 30 de dezembro de 1958**. Estabelece coeficientes percentuais máximos para a dedução de *Royalties*, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/servicos/contratos-de-tecnologia-e-de-franquia/arquivos/legislacao-contratos/portaria436.pdf>. Acesso em: 27 nov. 2022.

tipo de atividade e do tipo de produção (v.g. produção de base (5%); indústria de transformação – essenciais (4%); outras indústrias de transformação (1%). A doutrina costuma destacar que a essencialidade nunca foi atualizada com base nas políticas substitutas do Brasil sobre indústria, comércio exterior e inovação, o que contribuiria para a ilegalidade da referida portaria³⁴¹.

A Lei n. 4.506/1964, passou a regular a dedutibilidade fiscal de despesas com *royalties*, admitindo a dedução, quando necessária, para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento, mantendo a limitação percentual de 5%. Além disso, a lei vedou expressamente a dedução dos *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio nos pagamentos feitos por filial no Brasil em benefício da sua matriz no exterior e pelas controladas no Brasil a suas controladoras no exterior³⁴².

Com a publicação da Lei n. 14.286/2021³⁴³, foi extinta a necessidade de registro dos contratos de transferência de tecnologia no Banco Central do Brasil (BACEN), mantendo apenas a obrigatoriedade de averbação no INPI para fins de dedutibilidade fiscal dos valores pagos a título de *royalties*, mantida a limitação máxima de 5% da portaria de 1958.

Para Elidie Palma Bifano, os problemas tributários envolvendo os *royalties* são antigos e arrastam-se há mais de 60 anos “por conta de uma visão rançosa que deles as autoridades tributárias do país sempre tiveram, considerando-os como formas de distribuir lucros, sem a devida tributação”. Segundo a autora, as regras de preços de transferência parecem mais coerentes do que as limitações à dedutibilidade dos *royalties* em vigor, haja vista que “orientadas pelas práticas de mercado, e não pelo simples objetivo de onerar o contribuinte impedindo a dedução de uma despesa”³⁴⁴.

³⁴¹ SIQUEIRA, Marcelo Silva. A Portaria MP 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de royalties e remuneração por assistência técnica. **Revista de Direito Tributário da APET**, ano X, ed. 37, março 2013.

³⁴² BRASIL. **Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964**. “Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza”. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

³⁴³ BRASIL. **Lei n. 14.286, de 29 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre o mercado de câmbio brasileiro, o capital brasileiro no exterior, o capital estrangeiro no País e a prestação de informações ao Banco Central do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14286.htm. Acesso em: 14 jan. 2023.

³⁴⁴ BIFANO, Elidie Palma. **Desafios do novo ano**: é urgente rever o tratamento tributário dos royalties, 5 janeiro 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-05/consultor-tributario-urgente-rever-tratamento-tributario-royalties>. Acesso em: 21 abr. 2023.

Importante registrar que a Lei n. 9.430/1996³⁴⁵ excluiu expressamente o caso dos *royalties* das regras de preços de transferência nas operações com bens, serviços e direitos adquiridos de empresas vinculadas no exterior para fins de deduções na determinação do lucro real, que permaneceram subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação de 1964. Esse panorama, todavia, foi alterado pelo novo marco legal sobre preços de transferência introduzido pela Lei n. 14.596/2023, cuja vigência terá início em janeiro de 2024, salvo opção do contribuinte a ser formalizada de acordo com a Instrução Normativa SRF n. 2.161/2023³⁴⁶. Importante observar-se que a referida Lei revoga as limitações para dedutibilidade dos pagamentos de *royalties* e de serviços técnicos para beneficiários no exterior ou no Brasil. Assim, não mais subsistirá a limitação prevista na Lei do Bem, que remete a dedutibilidade desses dispêndios à observância da legislação que, por sua vez, remonta à década de 1950.

Na exposição de motivos que acompanhou a proposta legislativa eu culminou na Lei n. 14.596/2023, reconhece-se que a utilização de pagamento de *royalties* e de serviços são “mecanismos frequentemente utilizados para erosão da base tributária ainda nos dias de hoje”. Pondera-se, no entanto, que é questionável a efetividade das limitações para evitar o planejamento abusivo. Expõe-se que tais limitações podem servir como um mero *safe harbour* para determinada categoria de contribuintes que deduzem os *royalties* dos seus lucros em patamares não condizentes com o que seria esperado em uma relação entre partes independentes. As regras atuais gerariam, ainda, dupla-tributação, “particularmente nos casos em que os percentuais estabelecidos estão descolados do padrão de mercado”³⁴⁷.

Ainda de acordo com os motivos da proposta legislativa, a introdução do novo sistema de preços de transferência alinhado ao princípio *arm's length* proporciona maior controle das situações de erosão da base tributária, pois oferece balizas mais justas para aferir a capacidade contributiva quando da determinação do valor

³⁴⁵ BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. “Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências”. Art. 18, § 9º. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

³⁴⁶ BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 2.161, de 28 de setembro de 2023**. “Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências”. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 18 out. 2023.

³⁴⁷ BRASIL. **Exposição de Motivos n. 00448/2022 ME**. Brasília, 26 dezembro de 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9235257&ts=1673976899693&disp osition=inl ine>. Acesso em: 17 jan. 2023.

dedutível. Diante disso, a proposta revoga os limites existentes a partir do momento em que o novo sistema de preços de transferência *passa a ser aplicado e as transações com intangíveis se submetam integralmente ao regime arm's length*³⁴⁸.

No novo marco legal, portanto, as discussões sobre a dedução dos *royalties* pagos ou remetidos por empresa brasileira à sua controladora no exterior foram trazidas para dentro das regras de preços de transferência, afastando-se das ultrapassadas restrições legais. Acredita-se, com isso, que as empresas brasileiras mais afetadas serão aquelas que realizam operações com intangíveis ou realizam pagamento de *royalties*, em função de marca, patente, direitos autorais e licença de *software*, as quais deverão se adaptar às novas regras de preços de transferência para se beneficiarem do regime preferencial de dedução integral de *royalties*.

Os avanços destacados são inegáveis, mas é relevante lembrar o que consta do relatório da Ação 5 do BEPS no contexto dos regimes preferenciais de PI, no sentido de que a abordagem com base nas regras de preços de transferência foi considerada insuficiente para combater os planejamentos fiscais abusivos e a erosão de bases tributárias pela maioria dos países da OCDE e do G20.

Sendo assim, na tributação das transações entre transnacionais com sede no Brasil e partes relacionadas no exterior envolvendo intangíveis de PI, torna-se imprescindível buscar-se a substância mediante a abordagem do *nexus approach* com vistas a alcançar uma tributação alinhada à criação de valor e mais justa do ponto de vista global, em consonância com os pilares do Projeto BEPS (*coerência, substância e transparência fiscal*).

Vale lembrar que os ajustes de níveis de despesas entre entidades de um grupo é uma das principais práticas de planejamento tributário. O problema da dedutibilidade é objeto de preocupações em vários planos de ação do Projeto BEPS. Cite-se a Ação 4 do BEPS voltada a combater a erosão de bases tributárias e a transferência de lucros por meio de dedutibilidade excessiva de juros ou outras compensações financeiras equivalentes, como é o caso dos *royalties*. As práticas verificadas no âmbito dessa ação envolvem justamente a alocação de maiores quantidades de despesas em países com elevada carga tributária³⁴⁹.

³⁴⁸ BRASIL. **Exposição de Motivos n. 00448/2022 ME**. Brasília, 26 dezembro de 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9235257&ts=1673976899693&disp osition=inl ine>. Acesso em: 17 jan. 2023.

³⁴⁹ SILVA NETO, Paulo Penteadado de Faria. Dedutibilidade de juros e outros pagamentos financeiros – A ação 4 do BEPS sob a ótica dos países em desenvolvimento. *In*: GOMES, Marcus Lívio;

Algumas medidas de desestímulo se verificam na legislação brasileira que impede a dedução das importâncias pagas a título de *royalties* e de assistência técnica quando (i) o mesmo valor seja tratado como despesa dedutível para outra parte relacionada; (ii) o valor deduzido no Brasil não seja tratado como rendimento tributável do beneficiário de acordo com a legislação de sua jurisdição; ou (iii) os valores sejam destinados a financiar, direta ou indiretamente, despesas dedutíveis de partes relacionadas que acarretem a dupla não tributação.

Mas não se pode negar que inúmeras questões ainda estão em aberto à medida em que o Projeto BEPS é pilotado rumo ao Pilar Dois. Uma das preocupações centrais ao se prever a cláusula *Subject to Tax Rule* (STTR) é exatamente com as estruturas de grupo transfronteiriças concebidas para transferir artificialmente os lucros para países que tributem os rendimentos obtidos a título de *royalties* com alíquotas preferenciais³⁵⁰, cujos aspectos gerais serão lembrados a seguir.

4.1.4.1 Tributação dos royalties e os tratados para evitar dupla tributação

Embora originariamente os tratados internacionais bilaterais sobre tributação visassem eliminar a dupla tributação, atualmente observa-se maior preocupação com a elisão fiscal buscando-se combater a dupla não tributação, muitas vezes induzida – ou não combatida – pelas convenções fiscais.

De modo geral, o Modelo de Convenção da OCDE é considerado a base de outros modelos e tratados, inclusive do Modelo da ONU. André Rocha ressalta que a principal característica dos tratados brasileiros é a garantia de maior competência tributária para o país de fonte, sendo tal característica o cerne das diferenças entre a política brasileira de celebração de acordos internacionais e as recomendações e os padrões da OCDE. Por exemplo, na tributação de rendas passivas, como é o caso dos *royalties*, o Modelo da OCDE restringe, ou até elimina, a tributação na fonte, o que “afasta as convenções brasileiras do Modelo da OCDE e aproximam-nas dos critérios de tributação do Modelo da ONU”³⁵¹.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2019. p. 117.

³⁵⁰ OCDE. **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS**, cit., 2023.

³⁵¹ ROCHA, Sérgio André. **Acesso do Brasil à OCDE e a política fiscal internacional brasileira**. IPEA. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10540/1/bepi_28_acessao.pdf. Acesso em: 28 out. 2023.

Como regra, os tratados assinados pelo Brasil estabelecem a alíquota de 15% como limitação para tributação na fonte sobre o pagamento de *royalties* a beneficiários residentes nas duas jurisdições contratantes, com algumas exceções sujeitas à 10%. O Tratado com o Reino Unido, assinado em novembro de 2022, é um exemplo de acordo mais benéfico ao estabelecer a alíquota de 10% a todos os tipos de *royalties*³⁵².

O Brasil passa por um processo de renegociação de todas suas convenções para adequá-las aos compromissos assumidos no âmbito do Projeto BEPS. O Projeto de Decreto Legislativo n. 217/2021, que aprova o texto do Protocolo de Emenda à Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, por exemplo, visa atualizar o acordo bilateral vigente desde 1975. Uma das mudanças consta do parágrafo 2 do art. XII da Convenção que dispunha sobre a tributação em até 25% do montante de juros dos *royalties* provenientes do uso de direitos ou marcas de indústria ou de comércio, que passa a ter tributação entre 10% e 15% do valor bruto das transferências, quando forem destinadas a beneficiário residente em outro país³⁵³. Na tramitação do Projeto, foi aprovado requerimento propondo a realização de audiência pública com o fim de se discutirem os principais pontos do modelo brasileiro de tratados, a fim de “ampliar a rede brasileira de ADTs e, conseqüentemente, a competitividade do setor produtivo brasileiro”³⁵⁴. Na justificação da proposta, consta que a rede de tratados brasileira é bem limitada (35 acordos em vigor), em comparação à de países em nível similar de desenvolvimento, como África do Sul (79) e China (110).

Entre as mudanças implementadas nos tratados mais recentes firmados pelo Brasil, incluindo o protocolo Brasil/Suécia, merece destaque a inclusão de uma

³⁵² BRASIL. SRFB. Notícia de 29/11/2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2022/novembro/acordo-entre-brasil-e-reino-unido-busca-ampliar-fluxos-bilaterais-de-comercio-e-investimento>. Acesso em: 18 mar. 2023.

³⁵³ BRASIL. **Projeto de Decreto Legislativo n. 217, de 21 de maio de 2021**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2284007>. Acesso em: 6 maio 2023.

³⁵⁴ BRASIL. Câmara Legislativa. **REQ 11/2022 CFT**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_requerimentos?idProposicao=2284007. Acesso em: 6 maio 2023.

cláusula geral antiabuso baseada no propósito principal das transações (*Principal Purposes Test* – PPT)³⁵⁵, desenhada a partir da Ação 6 do BEPS³⁵⁶.

Como adiantado, no escopo do Pilar Dois do Projeto BEPS, desenvolveu-se um conjunto de regras, as quais conferem às jurisdições o direito de “reembolso de impostos” quando outras jurisdições não tenham exercido os seus direitos fiscais primários ou o pagamento esteja de outra forma sujeito a baixos níveis de tributação. O “Sujeito à Regra Tributária” (STTR) assume a forma de uma disposição convencional em tratado bilateral que se aplica a pagamentos efetuados entre partes relacionadas, tais como juros e *royalties*, e foi desenvolvido para que o Estado da fonte, que cedeu direitos ao Estado da residência de tributar determinados pagamentos, ao abrigo de um tratado fiscal, possa aplicar um imposto adicional nas hipóteses em que o Estado da residência tributa tais rendimentos a uma alíquota inferior a 9%³⁵⁷.

Embora se saiba que o STTR poderá refletir na utilização de determinados incentivos fiscais, especialmente aqueles que proporcionam tributação inferior a 9% para determinados tipos de rendimentos, a concepção do STTR e a sua interação com a utilização de regimes preferenciais destinados aos rendimentos das atividades que integram o processo de inovação tecnológica constituem matéria por demais abrangente que foge ao escopo da presente pesquisa.

³⁵⁵ A Cláusula PPT está positivada no § 7º da Ação 6 do BEPS. Não obstante, as demais disposições da presente Convenção, um benefício no âmbito desta Convenção não será concedido em relação a um item do rendimento ou capital, é razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção de benefício foi um dos principais efeitos de qualquer arranjo ou transação que resultou direta ou indiretamente nesse benefício, salvo se demonstrado que a concessão de benefício que, nessas circunstâncias, estaria de acordo com o objeto e a finalidade das disposições relevantes da presente Convenção.

³⁵⁶ A Ação n. 6 do BEPS foi construída a partir da inclusão na Convenção Modelo da OCDE das seguintes propostas: (I) regra geral antiabuso específica e direcionada ao combate de situações de *treaty shopping* (cláusula LOB); (II) modificações textuais no preâmbulo e no título da Convenção; e (III) uma regra geral antiabuso para todas as demais situações que não pudessem ser alcançadas pela regra identificada no item I (cláusula PPT). (MEDEIROS, Guilherme Lanzellotti. Teste de razoabilidade e cláusula PPT: critério objetivo de interpretação ou elemento indutor de subjetividade? **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo: IBDT, n. 10, p. 13-33, 2º sem. 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1249/1976>. Acesso em: 28 out. 2023.

³⁵⁷ PILLAR. Two: **Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD**, p. 6. Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>. Acesso em: 6 dez. 2023.

4.1.5 *Design* dos regimes tributários preferenciais para a inovação brasileiros: outros aspectos substanciais, incluindo os econômicos

Como desenvolvido no Capítulo 3, se um regime preferencial de PI não cumpre um ou mais dos fatores principais e secundários que podem caracterizar um regime como potencialmente prejudicial, é necessário avançar na análise econômica por meio das seguintes indagações: (i) o regime tributário transfere atividade de um país para outro que fornece o regime tributário preferencial, em vez de gerar novas atividades significativas?; (ii) a presença e o nível de atividades no país anfitrião são compatíveis com o valor do investimento ou da renda? Como visto nas orientações da OCDE, se, na prática, os efeitos econômicos mostrarem que o regime não é prejudicial, ele pode ser considerado potencialmente prejudicial, mas não de fato prejudicial³⁵⁸.

Como a maioria das questões e variáveis que poderão impactar o regime preferencial de dedução integral de *royalties*, recentemente adotado na legislação brasileira, ainda está muito incipiente em razão da ausência de regulamentação específica sobre as transações controladas envolvendo os intangíveis de difícil valoração, ao que se pode somar a problemática da adoção da cláusula *Subject to Tax Rule* (STTR) e das Regras GloBE, com vistas à aplicação de uma tributação mínima para as empresas transnacionais, a opção metodológica é não avançar em aspectos econômicos do regime de dedução além dos que já alinhavados.

O mesmo não ocorre com os demais regimes brasileiros analisados, os quais já estão consolidados nas políticas públicas de estímulo indireto à inovação tecnológica, tornando possível avançar na análise.

A respeito do programa de incentivos fiscais da Lei de TIC, é interessante lembrar que especialistas costumam afirmar que, na prática, a produção da indústria de bens de informática obedece apenas à montagem local de *kits* completos de componentes importados, executando atividades de baixa complexidade, como encapsulamento, montagem final e testes. Observam, ainda, que atuam no segmento muitas transnacionais e marcas mundiais e poucas empresas nacionais³⁵⁹.

³⁵⁸ OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, cit., p. 20-21.

³⁵⁹ HAUSER, Ghissia; SELÃO, Daniel Correa; ZEN, Aurora Carneiro. A indústria eletrônica no Brasil e na China: um estudo comparativo e a análise das políticas públicas de estímulo a capacidade tecnológica do setor. **Journal of Technology Management & Innovation**, v. 2, n. 3, 2007. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/26472492_A_Industria_Eletronica_no_Brasil_e_na_China_Um_Estudo_Comparativo_e_a_Analise_das_Politicas_Publicas_de_Estimu

O TCU, ao analisar as políticas de incentivos tributários e de fomento à inovação para o setor de tecnologias da informação e comunicação – prorrogadas desde a década de 1990 –, concluiu que, mesmo após as alterações da Lei n. 13.969/2019, os instrumentos tributários não têm se mostrado eficientes no fomento à inovação setorial, destacando a baixa qualidade dos investimentos promovidos pela Lei de TIC. O relatório do TCU realizou estudos que apontam inadequações no desenho legal dos diferentes objetivos da política, corroboradas pela ausência de resultados satisfatórios na promoção da inovação com “baixo valor agregado no investimento privado em P&D”³⁶⁰.

Quanto ao Padis, um dos fatores apontados no diagnóstico da CNI para a baixa competitividade da indústria brasileira de semicondutores, tanto em termos operacionais como em inovação, é a sua presença apenas nas etapas finais da montagem de equipamentos, em cumprimento ao PPB, o qual é exigido pela legislação dos regimes fiscais preferenciais direcionados ao setor.

O mapa das políticas setoriais brasileiras na indústria de semicondutores no período de 1990 a 2012, apresentado por pesquisadores da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos), procurou agregar a percepção de representantes do segmento político e industrial sobre os impactos do Padis nas indústrias intensivas em conhecimento, como a de semicondutores, dependentes que são de constante inovação para se manterem na fronteira tecnológica. Entre os obstáculos e desafios apontados na pesquisa, além das descontinuidades de políticas e questões ligadas ao *custo Brasil*, os instrumentos de incentivos fiscais e tributários e a exigência em investimento de P&D não seriam suficientes ao êxito das políticas em mudar o *padrão de inovação* brasileiro. Um dos fatores levantados diz respeito ao universo considerado como P&D dentro da Pintec, o qual vai *desde aquisição de maquinário à contratação de consultoria, passando por cursos de especialização (são dez categorias)*. Tudo isso ajudaria a justificar o

lo_a_Capacidade_Tecnologica_do_Setor/fulltext/0e6054d0f0c46d4f0ab0bd5d/. Acesso em: 12 nov. 2022.

³⁶⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TC 001.907/2020-4**. Plenário. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 15/11/2020. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/>. Acesso em: 18 jan. 2023. p. 58.

investimento em P&D das empresas, mas, segundo os entrevistados, não teria mudado o padrão de inovação brasileiro³⁶¹.

O diagnóstico da CNI identificou, no conjunto de empresas beneficiadas pelos dois principais regimes fiscais preferenciais verticais brasileiros (Padis e Lei de TIC), que esses mecanismos de incentivo à produção local de bens de TIC e ao *design* e à produção de semicondutores e *displays* são insuficientes para mudar o “*status quo* de inovação na indústria de *hardware* no Brasil, mesmo com a exigência de contrapartida de P&D local incluídas nesses instrumentos”. De acordo com a CNI, é imprescindível fortalecer e aperfeiçoar as políticas de incentivo e fomento à inovação no Brasil, de forma a aumentar sua eficácia e acelerar processos contemporâneos de inovação, inclusive mediante ações que aperfeiçoem as regras de compartilhamento de propriedade intelectual.

No concernente à Lei do Bem, análise feita pelo Banco Mundial acerca da eficiência e equidade do gasto público no Brasil registra que o “*design* da Lei do Bem favorece principalmente as empresas maiores e mais bem-estabelecidas do País”, muito em razão da limitação do benefício às empresas que apuram o imposto de renda com base no lucro real, excluindo empresas que declaram o imposto de renda com base em seu lucro presumido e as participantes do Simples Nacional. Outra crítica feita ao Programa é que as empresas jovens, como as *startups*, não se beneficiarão de tais incentivos, a menos que esses programas criem benefícios fiscais com previsão de “reembolsos imediatos em dinheiro para despesas de P&D ou permitam que eles transportem prejuízos associados à dedução de impostos futuros”³⁶².

Os relatórios do Banco Mundial continuam a indicar o baixo impacto das políticas de incentivos fiscais no avanço tecnológico e na inovação. A renovação de atuais políticas e programas de incentivos fiscais é medida considerada urgente, destacando-se as evidências de que a maioria dos programas não é capaz de aumentar a produtividade e gerar empregos. Mais uma vez é citada a baixa cobertura

³⁶¹ PAULA, Istefani Carísio; RICHTER, Cristiano; ZULKE, Renato Augusto. **Indústria de Semicondutores brasileira**: uma análise do PADIS. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/218336/>. Acesso em: 2 nov. 2022.

³⁶² BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento. **Um ajuste justo**. Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. v. I: Síntese. Novembro de 2017. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/>. Acesso em: 8 out. 2022.

da Lei do Bem que alcançaria apenas “empresas de grande porte antigas e já estabelecidas”³⁶³.

Estudiosos brasileiros também apontam que o direcionamento dos incentivos fiscais concedidos pela Lei do Bem para empresas que adotam o regime de lucro real cria uma concentração em empresas de grande porte, já que aquelas que seguem o regime fiscal de lucro presumido (em geral, pequenas e médias empresas) não se beneficiem da lei³⁶⁴. Quadro apresentado por auditoria do TCU na Tomada de Contas n. 001.907/2020-4 demonstra que 73% dos benefícios da Lei do Bem são destinados a empresas com faturamento superior a R\$ 50 milhões, enquanto apenas 5% se destinam a empresas com faturamento de até R\$ 20 milhões³⁶⁵.

Na Universidade de São Paulo (USP)³⁶⁶, pesquisadores analisaram a influência da política fiscal de incentivo à inovação no desenvolvimento econômico de empresas brasileiras listadas na BM&F Bovespa. Os resultados apresentados em 2017 (período de 2006 a 2014) demonstraram que a política fiscal de incentivo à inovação contribuiu para o desenvolvimento das empresas em razão da sua ênfase em estimulá-las a investirem em PD&I, com evidências de que a utilização dos incentivos resulta em uma vantagem competitiva para as empresas beneficiárias. Já nos resultados relativos aos indicadores de mercado, não foram encontradas relações significativas. Em nova pesquisa de 2018³⁶⁷, foi possível constatar que o uso da Lei do Bem exerce influência positiva e significativa sobre a taxa efetiva dos tributos sobre o lucro (ETR) em empresas listadas na Bolsa Balcão (B3). A pesquisa indicou a necessidade de estudos complementares para examinar a eficácia do incentivo fiscal em razão da

³⁶³ BANCO MUNDIAL. BIRD-AID. **Oportunidades para todos. Notas de políticas Públicas para o Brasil-2022**. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099040201102328888/pdf/>. Acesso em: 7 maio 2023. p. 40.

³⁶⁴ MATIAS-PEREIRA, José. Uma avaliação das políticas públicas de incentivo a inovação tecnológica no Brasil: a Lei do Bem. **Parcerias Estratégicas**, edição especial, v. 18, n. 36, p. 221-250, jan./jun. 2013. Disponível em: <https://acervo.enap.gov.br/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=48211>. Acesso em: 21 abr. 2023.

³⁶⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TC 001.907/2020-4**. Plenário. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 15/11/2020. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/>. Acesso em: 18 jan. 2023. p. 36.

³⁶⁶ KAVESKI, Itzhak David Simão; LOPES, Iago França. **Influência da política fiscal de incentivo à inovação no desenvolvimento econômico de empresas brasileiras**. Julho 2017. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/17UsplInternational/ArtigosDownload/434.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2023.

³⁶⁷ BARROS, Claudio Marcelo Edwards; KAVESKI, Itzhak David Simão; LOPES, Iago Franca; MEURER, Alison Martins. **Lei do bem e tributos sobre o lucro: evidências em empresas listadas na B3 à Luz da Teoria Econômica da Regulação**. XVIII USP International Conference in Accounting. 25 a 27 de julho de 2018. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/18UsplInternational/ArtigosDownload/1240.pdf>. Acesso em: 4 dez. 2022.

necessidade de melhor compreensão da viabilidade técnica do uso da Lei do Bem pelas empresas brasileiras.

Em 2020, resultados de estudo realizado pelos mesmos pesquisadores foram mais conclusivos, revelando que o uso da política fiscal de incentivo à inovação da Lei do Bem se reflete no desempenho das empresas selecionadas, o que se explicaria em parte pelo fato de lhes ser permitida a dedução dos investimentos em P&D na base tributária, mas que as ações governamentais e a postura das empresas ainda não são captadas pelo mercado³⁶⁸.

4.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS PREFERENCIAIS PARA A INOVAÇÃO E A PROPRIEDADE INTELECTUAL NO BRASIL: RUMO À SUBSTÂNCIA?

Ao longo desta pesquisa, foram ressaltados os principais gargalos da legislação brasileira que beneficia despesas e receitas originárias das atividades de P&D e da exploração de intangíveis de PI, quando contextualizados com a tributação das empresas transnacionais que atuam no País, com destaque para as transações e arranjos institucionais intragrupo envolvendo tais atividades (v.g. uso, fruição, exploração de direitos relativos a intangíveis de PI, bem como serviços técnicos e assistência técnica correlatos).

Sob diferentes perspectivas, procurou-se demonstrar a complexidade em se alcançar, no fenômeno da inovação, a indispensável simbiose entre as atividades de P&D e a proteção da propriedade intelectual, com vistas a gerar não apenas o incremento no conhecimento tecnológico e na competitividade das empresas, mas também profundas mudanças sociais, de comportamento e econômicas no seio da sociedade. Daí a necessidade de políticas públicas adequadas por meio de programas de incentivos fiscais à inovação, de motivação dos agentes de mercado e de condições político-institucionais para se desenvolver essas políticas.

³⁶⁸ BEUREN, Ilse Maria; KAVESKI, Itzhak David Simão; LOPES, Iago França. Effects of the use of fiscal policy of incentive to innovation in performance of Brazilian companies. **Revista Gestão e Produção**, v. 27, n 1, 2020. Disponível em: <https://www.gestaoeproducao.com/article/doi/10.1590/0104-530x3832-20>. Acesso em: 13 jan. 2023.

4.2.1 Tecnologia: “Conhecimento tem de ser protegido”

Artigo publicado na Revista do IPEA³⁶⁹, “Conhecimento tem de ser protegido”, procura responder à seguinte indagação: como avaliar se um país é inovador? Em relação aos indicadores, discorre-se sobre um dos mais frequentemente usados que é a quantidade de pedidos de patentes anualmente depositados no escritório de marcas e patentes dos Estados Unidos (USPTO, na sigla em inglês), assunto já abordado na seção 2.1.4, a partir de dados demonstrativos do *ranking* de depositantes de patentes de invenção e de registro de marcas no INPI por origem do depositante, em que aparecem os Estados Unidos, a Alemanha, o Japão e a China na liderança. Uma comparação mais próxima foi feita no ensaio sobre a Coreia do Sul que depositou, no ano de 2000, 5.705 pedidos de patentes de invenção, enquanto o Brasil depositou 220 pedidos de patentes no USPTO. Na opinião da pesquisadora Lia Vasconcelos, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), os números são eloquentes e refletem a baixa capacidade do Brasil transformar o conhecimento científico em produto ou processo tecnológico. Também indicariam a necessidade de *se desenvolver uma cultura de proteção à propriedade intelectual, chave para o desenvolvimento da indústria e para a atração de investimento estrangeiro*³⁷⁰.

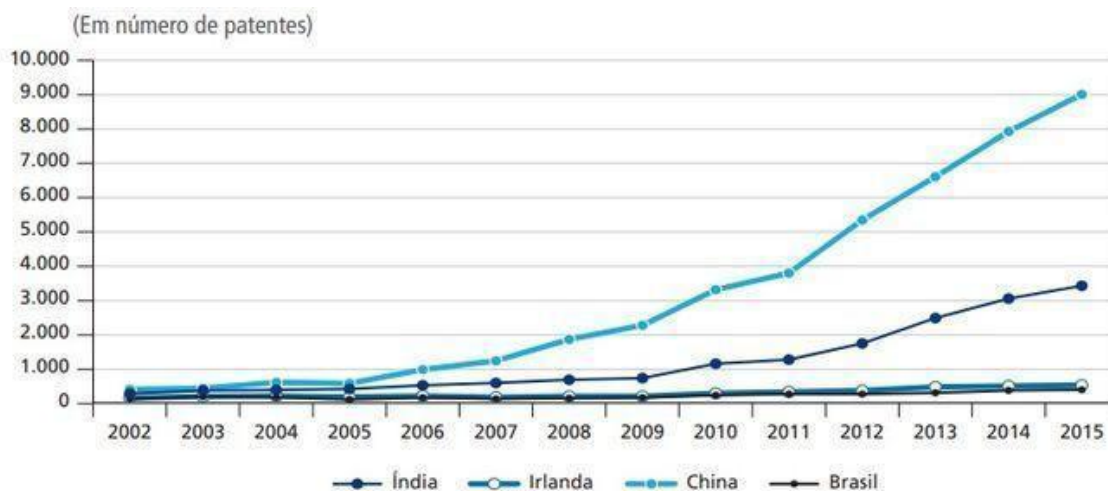
Outro estudo do IPEA, ao analisar a estratégia brasileira de intensificação dos incentivos tributários à pesquisa e ao desenvolvimento (P&D), demonstra a manutenção da condição periférica brasileira a partir dos dados de patentes concedidas pelo escritório norte-americano. Enquanto a Índia e principalmente a China mantêm uma trajetória ascendente constante, a melhora brasileira é *quase imperceptível e insuficiente para ultrapassar*, por exemplo, a Irlanda, como demonstra o quadro a seguir³⁷¹.

³⁶⁹ VASCONCELOS, Lia. Tecnologia – Conhecimento tem de ser protegido. **Revista de Informações e debates do IPEA**. ano 2, edição 13, 1 agosto de 2005. Disponível em: www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=936:catid=28&Itemid=23. Acesso em: 19 jan. 2023.

³⁷⁰ *Id.*

³⁷¹ RAUEN, André; ROCHA, Glauter. **Mais desoneração, mais inovação?** Uma avaliação da recente estratégia brasileira de intensificação dos incentivos fiscais à pesquisa e desenvolvimento. Texto para discussão 2393. Ipea. Brasília, julho de 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8517>. Acesso em: 13 jan. 2023.

Figura 4 – Patentes concedidas pelo United States Patent and Trademark Office (USPTO), países selecionados (2002-2015)



Fonte: ROCHA, Glauter; RAUEN, André. Texto para discussão 2393. **Mais desoneração, mais inovação?** p. 18. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/>. Acesso em: 13 jan. 2023.

Os desafios e gargalos enfrentados pelo Brasil com vistas à construção de uma Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual (ENPI) não passaram despercebidos no diagnóstico feito pelo Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual (GIPI). A ENPI terá duração de 20 anos mediante a implantação de diversos planos de ação diagnosticados a cada 2 anos³⁷².

Com o objetivo de reforçar o *propósito único* que os esforços para a construção, a implementação e a consolidação de estratégias de inovação e de propriedade intelectual devem ter, o relatório do GIPI avaliou a estratégia de propriedade intelectual da China, entre 2008 e 2018, registrando que os resultados positivos do sistema nacional de propriedade intelectual chinês e o crescimento da proteção de ativos de PI *também são observados no avanço da inovação e da criatividade*. A principal motivação é que *as empresas “não apenas sintam-se mais atraídas a investir, converter P&D em inovação, como também a fazer uso de um sistema efetivo de PI que mitigue riscos e traga-lhes segurança jurídica”*³⁷³.

De acordo com o diagnóstico, quando comparado aos países de renda elevada, sobressai não só a baixa cultura no uso do sistema de propriedade industrial, como

³⁷² BRASIL. Secretaria Executiva do Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual. **Construção da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual. Diagnóstico**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/central-de-conteudo/noticias/cerimonia-marca-50-anos-do-inpi-e-lancamento-da-estrategia-nacional-de-propriedade-intelectual/>. Acesso em: 7 abr. 2023.

³⁷³ *Ibid.*, p. 35.

também a baixa conversão de P&D e inovação, “ainda mais se observar o percentual de residentes, excluindo-se as academias”³⁷⁴.

Consta do primeiro relatório que, mesmo com tantos atores envolvidos no sistema e a existência de ações e programas individuais em andamento – tanto no que se refere à capacitações e eventos de propriedade intelectual, como a propostas de lei e frentes parlamentares buscando impactar positivamente o sistema de PI do país –, o “Brasil ainda carece de comunicação, articulação, mapeamento e concentração de ações e informações acessíveis relacionadas à PI em nível nacional”, de modo a promover o “uso eficiente, eficaz e efetivo do sistema de PI como ferramenta para o sistema de inovação”³⁷⁵. Outro gargalo apontado foi a carência de indicadores que mostrem o impacto da propriedade intelectual na economia, seja em valores absolutos, seja em percentuais, tais como PIB de indústrias intensivas em tecnologia (patentes), PIB de indústrias intensivas em direito autoral e PIB de produtos de indicação geográfica³⁷⁶.

Considerados os diversos atores do ecossistema de inovação e criação (empresa, ICT, governo etc.), foram apontadas várias “causas raízes” (macro e micro) de desequilíbrios no uso do sistema de PI brasileiro. No que se conecta com a efetividade das políticas de incentivos tributários em vigor, verifica-se as seguintes referências: (i) PI está desconectada de políticas mais amplas de indústria, comércio, serviços, competitividade, inovação, cultura, educação, entre outras; (ii) desconhecimento ou ausência de interesse nos benefícios do uso estratégico de PI para a competitividade dos negócios e para a geração de renda; (iii) baixa geração de inovação; (iv) concentração de decisões empresariais estratégicas de PI na matriz das empresas multinacionais, no exterior; (v) baixa inserção do país no fluxo de comércio internacional de produtos que envolvem tecnologias de média e alta complexidade³⁷⁷. Os resultados indicados corroboram a análise feita na seção 2.1, quando foram versados temas atinentes à concorrência tributária internacional, especialmente sobre o papel das empresas transnacionais exportadoras de tecnologia e a dependência dos países latino-americanos, tradicionalmente importadores de tecnologia.

³⁷⁴ BRASIL. Secretaria Executiva do Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual. **Construção da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual. Diagnóstico**, 2020.

³⁷⁵ *Ibid.*, p. 34-35.

³⁷⁶ *Ibid.*, p. 25.

³⁷⁷ *Ibid.*, p. 113-119.

No mapeamento do *status* dos projetos, programas e políticas do Poder Executivo e de como a PI se insere nesse contexto, diversas ações foram indicadas como aperfeiçoamento, mas sem considerar as políticas de incentivos fiscais. Mencionou-se apenas (i) o programa de isenção da ZFM em que se sugere a utilização de registros de PI para comprovação do grau de inovação e de resultados de P&D na região e a atração de empresas para a região com alto grau de inovação; e (ii) Rota 2030³⁷⁸, em que se propõe a “conversão de P&D em ativos de PI e inovação”. Dos programas de incentivos tributários examinados nesta pesquisa, mencionou-se a Lei do Bem, registrando-se apenas que a propriedade intelectual que resulta das atividades de P&D é “objeto de negociação entre a empresa beneficiária direta do incentivo e a ICT ou ICT envolvida na execução do projeto, nos termos da legislação vigente e da Política de Inovação da ICT”³⁷⁹.

Ou seja, não há proposta ou ação direcionada a alteração ou a ajuste no desenho atual dos regimes tributários atuais destinados à inovação tecnológica, em especial a Lei do Bem que pode ser considerada um importante instrumento de incentivo às atividades de P&D no setor empresarial, mas não estimula a criação, difusão, absorção e transferência de tecnologias disruptivas em benefício do mercado nacional.

No plano estratégico da ENPI (2021-2023), foram previstas 49 ações prioritárias, na sua maioria voltadas à implementação da ENPI, incluindo muitas ações de projeto já em curso³⁸⁰. Entre os planos de ação estratégicos da ENPI (2023-2025), visando fomentar a “geração e a agregação de valor de PI aos bens, serviços e processos”, consta a adoção de pontuação diferenciada em editais lançados pelas entidades de apoio direto (v.g. FINEP) e pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDS), para “projetos que apresentarem estado da arte com base em informações de patentes e indicação do método de proteção da inovação almejada”³⁸¹.

³⁷⁸ BRASIL. **Lei n. 13.755, de 10 de dezembro de 2018**. Estabelece requisitos obrigatórios para a comercialização de veículos no Brasil; institui o Programa Rota 2030 – Mobilidade e Logística; dispõe sobre o regime tributário de autopeças não produzidas. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/13755.htm. Acesso em: 11 dez. 2023.

³⁷⁹ BRASIL. Secretaria Executiva do Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual. **Construção da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual. Diagnóstico**, 2020, p. 143.

³⁸⁰ BRASIL. **Resolução GIPI/ME n. 2, de 1º de julho de 2021**. Aprova o Plano de Ação 2021-2023 da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual. Disponível em: <https://www.gov.br/participa/maisbrasil/resolucoes16>. Acesso em: 10 dez. 2023.

³⁸¹ BRASIL. **Resolução GIPI/MDIC n. 8, de 18 de outubro de 2023**. Aprova o Plano de Ação 2023-2025 da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-gipi/mdic-n-8-de-18-de-outubro-de-2023-518452014>. Acesso em: 10 dez. 2023.

Sem embargo dos avanços cogitados, verifica-se um descasamento das políticas estratégicas definidas na ENPI com o apoio indireto instrumentalizado por meio dos regimes preferenciais largamente utilizados para incentivar a inovação no Brasil.

Note-se que a ABPI procurou contribuir com a ENPI 2023/25, especialmente sobre a necessidade de “modernizar, adaptar ou ampliar instrumentos de incentivo e benefício fiscal para empresas que invistam em inovação e geração de ativos de PI”, com foco na criação de um benefício fiscal específico, de acordo com o porte da empresa, condicionado ao resultado que poderia ser uma meta de depósitos, registros de direitos de PI por ano no Brasil³⁸².

Estudo encomendado pela ABPI apontou as tensões entre propriedade intelectual e inovação e a necessidade de maior equilíbrio entre a proteção concedida aos resultados da criatividade, da inventividade e do engenho humano e os incentivos à inovação. Discorre-se no estudo que, embora a relação positiva e virtuosa entre elas sempre tenha sido um dos principais argumentos para justificar a própria existência da proteção, não podem ser ignoradas as intensas polêmicas entre aqueles que defendem e os que negam o papel positivo da propriedade intelectual na promoção da inovação. Dada a importância dos ativos da propriedade intelectual como forma de riqueza na sociedade, estratégicos para a organização e o controle da produção social e para o desenvolvimento em geral, o estudo sugere que as maiores efetividade e eficácia do sistema de proteção hoje vigente *requerem maior equilíbrio entre os interesses privados e o bem-estar social*³⁸³.

Nas *Notas de Políticas Públicas para o Brasil 2022*, o Banco Mundial, após registrar a necessidade de revisão dos atuais programas de incentivos à inovação (v.g. Lei do Bem e Lei de TIC), apresenta como opção de política pública que considera importante lançar as bases para o aumento da produtividade por meio de políticas de direito de PI *bem concebidas e exequíveis*³⁸⁴. Há o reconhecimento claro de que políticas direcionadas à propriedade intelectual, por si só, “geram incentivos à

³⁸² ABPI. Associação Brasileira de Propriedade Intelectual. **Contribuição ABPI/Comitê empresarial para ENPI-2023-2025**. Disponível em: <https://abpi.org.br/texto-de-apoio-publico/contribuicao-abpi-comite-empresarial-enpi-bienio-23-25/>. Acesso em: 8 dez. 2023.

³⁸³ BUAINAIN, Antônio Márcio. **Propriedade intelectual, inovação e desenvolvimento: desafios para o Brasil**. Rio de Janeiro: ABPI, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/investir-inovacao-brasil-nao-superara.pdf>. Acesso em: 9 nov. 2022. 110 p: il; tab.1. p. 11.

³⁸⁴ BANCO MUNDIAL. BIRD-AID. **Oportunidades para todos**. Notas de Políticas Públicas para o Brasil-2022. Disponível em <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099040201102328888/pdf/>. Acesso em: 7 maio 2023. p. 41.

inovação no mercado interno, permitindo que os inventores acumulem os benefícios de suas ideias recém-criadas”, especialmente quando combinados com esses acordos preferenciais³⁸⁵.

Merece destaque também estudo do IPEA no sentido de que, embora um dos aspectos centrais da política de inovação seja a promoção da interação ICT-empresa, considerados os incentivos estatais à sua operacionalização, a interação ICT-empresa no Brasil permanece tímida e toda a infraestrutura de pesquisa nacional é incapaz de prover, na interação com o setor produtivo, os *inputs* necessários para a produção de novas tecnologias e serviços que dinamizem a economia nacional³⁸⁶.

Em relatório de auditoria operacional acerca da implementação do novo Marco Legal da Ciência, Tecnologia e Inovação, nas 69 universidades federais brasileiras – especialmente tendo como objeto as políticas públicas implementadas desde a sua introdução –, o TCU reconhece os avanços significativos e destaca o potencial da política para produzir maior impacto no desenvolvimento econômico e social do país. Observa, no entanto, que o volume de produção científica das universidades federais não repercute de forma proporcional na promoção de desenvolvimentos de tecnologia e de inovação (patentes) e na cooperação e interação com o setor privado (transferência e difusão de tecnologia)³⁸⁷.

4.2.2 Regimes tributários preferenciais de PI no exterior e a política de inovação brasileira: análise comparativa

Como já destacado em diversas passagens, o quadro atual brasileiro de incentivos fiscais direcionados aos *inputs* da inovação que impactam nas bases de cálculo e nas alíquotas do IRPJ e da CSLL não vincula o gozo dos benefícios fiscais aos *outputs* da inovação que se aperfeiçoam com a criação, absorção difusão e transferência da tecnologia originária das atividades de P&D beneficiadas.

No *design* da Lei do Bem, por exemplo, o único incentivo à criação da propriedade intelectual (*back end*) pelas empresas estabelecidas no País consiste na

³⁸⁵ BANCO MUNDIAL. BIRD-AID. **Oportunidades para todos**, cit., p. 41.

³⁸⁶ RAUEN, Cristiane Vianna. O novo marco legal da inovação no Brasil: o que muda na relação ICT-empresa. **Radar Ipea** v. 43, fev. 2016, p. 22. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6051/1/Radar_n43_novo.pdf. Acesso em: 7 set. 2022.

³⁸⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1832/2002 (014.856/2021-2)**. Plenário. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 10/08/2022. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#!/documento/acordao-completo/>. Acesso em: 19 mar. 2023.

possibilidade de acrescentar 20% na dedução do lucro real, nos casos de patente concedida ou registro de cultivar, mas não se estende aos rendimentos (v.g. *royalties*) obtidos após a criação do intangível.

No âmbito do Padis, o benefício fiscal de redução em 100% das alíquotas do IRPJ e do adicional abrange os lucros da exploração dos produtos, projetos e insumos incentivados sem nenhuma vinculação com a proteção da propriedade intelectual. Não obstante, se das atividades incentivadas resultar um intangível de PI (v.g. componentes de circuitos integrados), os rendimentos da sua exploração (*royalties*) gozarão da redução a zero da alíquota do IRPJ, desde que registrados no País.

Quanto aos países selecionados, cada um deles se utiliza de incentivos tributários à inovação tecnológica beneficiando os rendimentos da exploração da PI, em conformidade com as suas políticas de desenvolvimento econômico e social. Vejamos alguns exemplos:

- a) no regime chinês de taxa reduzida para as empresas de alta e novas tecnologias (15% em vez de 25,00%), o escopo da *receita de PI* qualificada exclui explicitamente as marcas registradas e inclui uma variedade de patentes de cultivos, novos medicamentos, direitos exclusivos para *design* de circuito integrado, modelos de utilidade e direitos autorais de *software*;
- b) no regime francês de taxa reduzida para ganhos de capital de longo prazo e *lucros do licenciamento de PI* (10% em vez de 25,83%), os ativos qualificados referem-se a invenções patenteáveis ou melhorias, desde que sejam capitalizados como ativo imobilizado. Processos de fabricação industrial também podem se qualificar, desde que sejam acessórios necessários ao uso de patentes elegíveis e invenções patenteáveis.
- c) no regime coreano de *taxas especiais para transferência, aquisição etc. de tecnologia*, as alíquotas que se aplicam à base de cálculo são: (i) até KRW 300 bilhões (transferência) 5% a 10,93%, e (licença) 7,5% para 16,40%; (ii) acima de KRW 300 bilhões (transferência) 12,5% e (licença) 18,75%. Na Coreia, a tributação normal varia entre 10% e 27,50%. Os ativos qualificados referem-se a *software*, comercial ou científico, protegido por direitos autorais, patentes, marcas, desenhos e modelos, bem como a processos, fórmulas e informações relativas à experiência adquirida na indústria, suscetíveis de proteção legal. Direitos de patentes, direitos de modelo de utilidade, *know-how* técnico que um nacional detém, obtido por

meio de suas atividades de pesquisa e desenvolvimento no campo de ciência e tecnologia (excluindo direitos de propriedade industrial, no exterior, serviços de construção e serviços de engenharia)³⁸⁸.

- d) no regime português de *parcial isenção para renda de patentes e outros direitos de propriedade industrial*, apenas patentes e desenhos ou modelos industriais (modelo de utilidade) sujeitos a registro no INPI podem se qualificar para o regime. Os direitos de propriedade industrial devem ser concedidos (patenteados) antes da utilização dos benefícios. Ou seja, a apresentação de um pedido de patente não qualifica a empresa para período em que a patente está “pendente”. *Marketing* e propriedade intelectual relacionada a marcas estão excluídos.

Identifica-se, nos países citados, além de benefícios específicos voltados as atividades de PD&I (*front end*)³⁸⁹, a instituição de regimes preferenciais diretamente vinculados aos rendimentos da exploração de ativos de PI (*back end*). Muitos deles, antes de 2021, eram concedidos aos rendimentos (*royalties*) derivados das patentes, marcas registradas e outros intangíveis sem nenhuma vinculação com os gastos que originaram o intangível e, após 2021, a maioria dos incentivos passou a ser vinculada às despesas em P&D necessárias à criação do intangível objeto de contrato de transferência dos ativos de PI ou dos direitos a ele inerentes, de modo a se adequar às diretrizes da OCDE, dispostas na Ação 5 do Projeto BEPS, a exemplo da *Patent Box* europeu.

Em Portugal, por exemplo, o antigo regime de *Patent Box* foi reformulado pelo Decreto-Lei n. 47/2016³⁹⁰, no âmbito da iniciativa relativa ao combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros do BEPS.

³⁸⁸ OCDE 2022. **Intelectual Property Regimes**. Disponível em https://qdd.oecd.org/data/IP_Regimes. Acesso em: 21 jan. 2023.

³⁸⁹ Vide 1) Benefício fiscal de P&D do Reino Unido, que inclui dois regimes em função do tamanho da empresa 1) Small and Medium Sized Enterprise (SME); 2) The Large Company scheme conhecido como RDEC ou “Above the line Credit. 2) Credit d’impôt recherche (CIR) da França, os quais são baseados no volume de dispêndios elegíveis e são destinados também as pequenas e médias empresas. Disponível em <https://abgi-brasil.com/as-politicas-de-incentivos-fiscais-ao-redor-do-mundo/>. Acesso em 18 mar 2023.

³⁹⁰ PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 47/2016, de 22 de agosto**. Diário da República Eletrônico. “Altera o regime de isenção parcial para os rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial previsto no artigo 50.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, de modo a garantir que os benefícios fiscais atribuídos apenas abrangem rendimentos relativos a atividades de investigação e desenvolvimento do próprio sujeito passivo beneficiário.” Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/47-2016-75177812>. Acesso em: 11 jan. 2023.

Na reformulação, o regime português de *Patent Box* passou a ser uma isenção parcial de 50% do valor dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de certos direitos de propriedade industrial. Para efeitos de determinação do lucro tributável, passou-se a exigir: “a) Registo de direitos de propriedade intelectual no País; b) Gastos ou perdas diretamente associadas às atividades de I&D, incorridos para geração desses ativos; c) Correta identificação dos rendimentos que daí provêm”. O objetivo do regime é incentivar as empresas a registrarem a propriedade intelectual em Portugal e estimular a sua exploração comercial. Os direitos de propriedade industrial elegíveis são as patentes, os desenhos ou modelos industriais e as licenças de *software*.

A partir de 2022 (Lei n. 12/2022 de 27 de junho), passaram a ser tributados apenas 15% dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou o uso de *software* e direitos de propriedade industrial (patentes, desenhos ou modelos industriais) quando registrados no País. Pela aplicação do regime de *Patent Box*, portanto, considera-se para a determinação do lucro tributável, a dedução de até 85% dos rendimentos provenientes de contratos de transferência de tecnologia, quando registrados em Portugal.

Como fundamento para essa medida, o relatório do Orçamento do Estado para 2022, ao mencionar o estímulo fiscal à inovação das empresas, coloca o regime fiscal português como um dos mais atrativos da União Europeia no domínio de patentes, registrando aumento do limite de não tributação para rendimentos de propriedade industrial contemplados no regime de *Patent Box* de 50% para 85%³⁹¹.

No regime da Coreia, foram introduzidos créditos e reduções fiscais para facilitar a transferência de tecnologia entre empresas, o crédito sobre a receita obtida por PME e empresas de médio porte na transferência de patentes etc., representando, para um cidadão coreano, uma redução em 50%. Para as empresas especificadas, o crédito fiscal é de 25% com a transmissão e o arrendamento de patentes ou direitos de modelo de utilidade quando a empresa primeiro apresentou um registro de tais direitos. O crédito é temporário com previsão inicial de valer até o final dezembro de 2023. O crédito não utilizado pode sê-lo nos próximos 10 anos seguintes³⁹².

³⁹¹ PORTUGAL. Ministério das Finanças. **Relatório do orçamento do Estado 2022**. XXIII Governo Constitucional. Disponível em <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2022/>. Acesso em: 23 abr. 2023. p. 24.

³⁹² KOREA. **Rede PwC**. Disponível em: <https://taxsummaries.pwc.com/republic-of-korea/corporate/tax-credits-and-incentives>. Acesso em: 24 abr. 2023.

Destaque-se também que o regime fiscal chinês (*Reduced Rate for High & New Technology Enterprises*), consta da relação da OCDE de regimes preferenciais de propriedade intelectual, mas foi considerado como não prejudicial (*not harmful*)³⁹³. Para se qualificar ao *status* de HNTE, as empresas são obrigadas a deter os direitos de propriedade intelectual da tecnologia central usada em seus produtos e em seus serviços na China ou devem conceder às suas subsidiárias chinesas uma licença global exclusiva para essa propriedade por pelo menos 5 anos³⁹⁴. Na qualificação para o *status* de HNTE, o programa de incentivo oferece uma taxa do imposto corporativo reduzida para 15% em comparação à taxa geral do imposto, que é de 25%³⁹⁵.

O que se pode observar dos regimes selecionados, inclusive daqueles analisados na seção 3.2.2, é que a maioria dos países líderes mundiais em registros de patentes (v.g. Estados Unidos, China, Coreia, França), em maior ou menor extensão, instituiu regimes tributários preferenciais voltados aos rendimentos da exploração de intangíveis de PI (v.g. patentes, desenhos e modelos de utilidade) com condicionalidades voltadas à criação, absorção e difusão da tecnologia em âmbito nacional. Na contramão, o Brasil não tem nenhum regime de incentivo fiscal horizontal aos *outputs* da inovação que estimule a criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia por parte da iniciativa privada.

4.2.3 **Mix de apoio governamental à inovação tecnológica e os investimentos empresariais em P&D**

Investigação do IPEA, intitulada “Mais desoneração, mais inovação?”, avalia a estratégia brasileira de intensificação dos incentivos fiscais à pesquisa e ao desenvolvimento ocorrida a partir de 2008 e seus impactos, considerado o período 2010-2015. O trabalho avaliou se o aumento expressivo das desonerações – em absoluto e na participação relativa no *mix* de apoio governamental – gerou um “aumento do dispêndio empresarial em P&D, como seria desejável e esperado”³⁹⁶, e o que teria ocorrido na ausência de tal intervenção.

³⁹³ OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**, cit., p. 18.

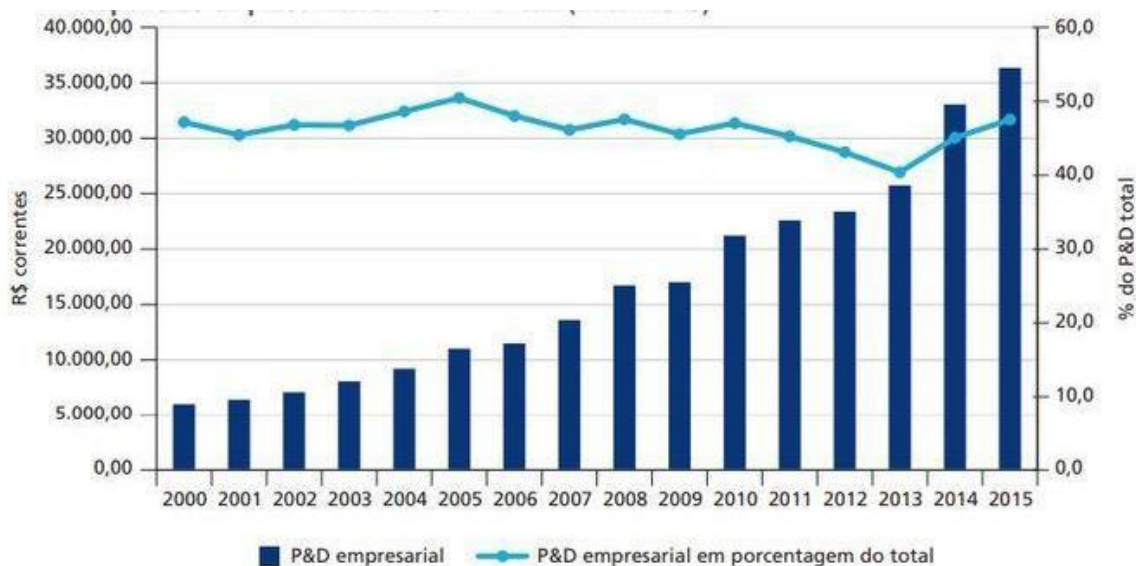
³⁹⁴ CHINA. **The US-China Business Council**. China’s High and New-Technology Enterprise (HNTE) Program. June 2013. Disponível em: <https://www.uschina.org/sites/default/files/2013%20HNTE%20Backgrounder.pdf>. Acesso em: 25 set. 2022.

³⁹⁵ *Id.*

³⁹⁶ RAUEN, André; ROCHA, Glauter. **Mais desoneração, mais inovação?**, cit., 2018.

Mediante análise denominada *input-output*, demonstrou-se que não houve incremento dos investimentos privados em P&D, mesmo em um contexto de forte aumento dos incentivos fiscais, de acordo com os níveis apresentados no gráfico a seguir.

Figura 5 – Dispêndios empresariais em P&D – Brasil – 2000 a 2015



Fonte: Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC). Disponível em: <<https://goo.gl/bNtMxx>>.

Fonte: ROCHA, Glauter; RAUEN, André. Texto para discussão 2393. **Mais desoneração, mais inovação?** p. 17. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/>. Acesso em: 13 jan. 2023.

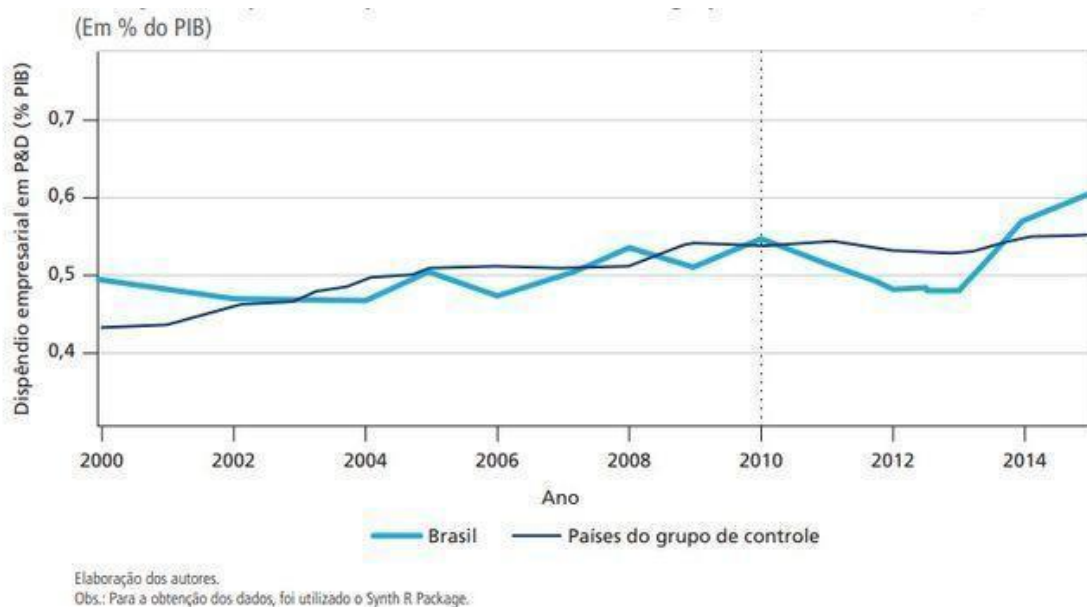
Na avaliação do IPEA, a estrutura de investimentos privados em P&D permaneceu inalterada, ao passo que as “empresas continuam representando a menor parcela do dispêndio, havendo inclusive uma deterioração de sua participação justo no período de maior criação de novas isenções”. Nesse indicativo, o Brasil ainda se encontra em uma trajetória dissonante quando se considera o cenário internacional – com destaque para o asiático –, estando fora do “rumo de uma convergência tecnológica com os países centrais, e mesmo os países em desenvolvimento o têm superado tanto em tecnologia como na produtividade do trabalho”³⁹⁷.

Para elucidar a relação de causalidade entre os incentivos fiscais ofertados pelo governo brasileiro e os investimentos empresariais em P&D, criou-se um método “contrafactual”. Ou seja, um “Brasil hipotético” no qual não houve aumento dos benefícios fiscais para confrontar com o “Brasil real”, com intervenção. No grupo de

³⁹⁷ RAUEN, André; ROCHA, Glauter. **Mais desoneração, mais inovação?**, cit., p. 17.

controle, foram utilizados países que não concederam nenhum incentivo à P&D no período em análise e variáveis relacionadas ao PIB, patentes etc. Os resultados são apresentados no gráfico a seguir.

Figura 6 – Evolução do dispêndio empresarial em P&D – Brasil e grupo de controle sintético (2000-2015)



Fonte: ROCHA, Glauter; RAUEN, André. Texto para discussão 2393. **Mais desoneração, mais inovação?** p. 17. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/>. Acesso em: 13 jan. 2023.

Na estimativa do efeito da desoneração fiscal, ao contrário do esperado, observou-se que o aumento nos incentivos não impactou positivamente o investimento em P&D empresarial já que “as duas linhas não divergem significativamente”, indicando a ausência de efetividade do aumento dos incentivos na consecução de seu principal objetivo, que seria a alavancagem do gasto privado em PD&I. Ainda segundo os pesquisadores, ao se adotar a premissa de que a quantidade de subsídio do governo nessas atividades é determinada por meio de um *mix* de subsídios direto e indireto, a “intervenção não só foi pouco eficaz, mas atuou na direção contrária, reduzindo a margem para o apoio direto”³⁹⁸.

Ainda de acordo com o IPEA, o esforço público de incentivos fiscais federais destinados ao fomento à inovação no Brasil, marcado por substancial aumento da renúncia fiscal, “acaba concentrando as isenções em grandes empresas e nos setores

³⁹⁸ RAUEN, André; ROCHA, Glauter. **Mais desoneração, mais inovação?**, cit., p. 27.

de tecnologias da informação e comunicação (TICs) e automobilístico”³⁹⁹. Como visto no diagnóstico da CNI constante da seção 2.1.2, esses setores não investem em P&D capaz de gerar tecnologias inovativas que levem ao rompimento do equilíbrio no fluxo circular de desenvolvimento econômico e social no País, e o *design* do PPB no PadiS e na Lei de TIC parece acentuar a concentração das benesses nesse nicho de empresas.

Como conclusão, o estudo do IPEA ressaltou que a relação esforço-resultado total parece ser negativa para o Brasil no que se refere ao conjunto de políticas de incentivos fiscais e apresentou sugestão de que o atual portfólio (*mix*) de instrumentos de fomento à inovação deve ser ajustado de forma a torná-lo mais efetivo, garantindo-se a manutenção dos incentivos fiscais cujas avaliações de impacto apontem resultados positivos e reestruturando-se ou, até mesmo, extinguindo-se aqueles em que os efeitos estimados são recorrentemente negativos.

Na mesma linha, o relatório de auditoria do TCU com foco na eficiência dos gastos tributários, *vis a vis* os gastos diretos, como instrumentos de financiamento das políticas de inovação, por meio da análise dos critérios e métodos de avaliação que fundamentam a escolha de incentivos tributários às políticas de inovação⁴⁰⁰. No relatório, agruparam-se os montantes dos recursos destinados ao suporte direto e indireto, fazendo-se notar que, no período de 2014 a 2019, o apoio direto às empresas consumiu em média 30%, enquanto os benefícios tributários corresponderam a 70% do apoio governamental.

Os objetos da auditoria foram os *design* da Lei de Informática e da Lei do Bem, a partir de boas práticas indicadas em publicações da OCDE, União Europeia, Banco Mundial e FMI – as quais indicam vantagens e desvantagens de cada tipo de instrumento (apoio direto ou indireto) e em que situações eles seriam mais bem aplicáveis –, de modo a verificar se o uso dos benefícios fiscais previstos nessas leis seria mais eficiente para fomentar atividades privadas de P&D do que os instrumentos de suporte direto e se as renúncias de receitas foram desenhadas da forma mais adequada para atingir os objetivos.

Ao tratar dos antecedentes sobre o tema, em outro julgado do TCU foram identificados atores, políticas, iniciativas e arranjos institucionais e os fatores que poderiam estar contribuindo para o persistente baixo posicionamento do Brasil nos

³⁹⁹ RAUEN, André; ROCHA, Glauter. **Mais desoneração, mais inovação?**, cit., p. 27.

⁴⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TC 001.907/2020-4**, cit., 2020.

rankings de inovação. Na ocasião, foram apontados riscos de ações “pulverizadas, com lacunas e possíveis contradições que poderiam comprometer a eficiência global do conjunto de ações”, como também que os instrumentos de financiamento utilizados seriam “inadequados e insuficientes para superar os obstáculos necessários” e aumentar o “nível de inovação das empresas brasileiras”, não obstante os gastos tributários nas áreas da Ciência, Tecnologia e Inovação⁴⁰¹.

Sobre a inadequação do suporte indireto objeto da Lei de Informática, sobressai a preocupação com o fato de os benefícios já serem vistos, tanto pelos formuladores de política dos Poderes Executivo e Legislativo como pela sociedade, como parte integrante da política federal de apoio à inovação. Assim, como o montante expressivo de despesas vinculadas à ciência e a tecnologia o Plano Plurianual (PPA) é considerado parte da política de fomento às atividades de P&D empresarial, a margem de negociação do MCTI para ampliar os recursos de fomento a P&D, via suporte direto, estaria bastante reduzida. Diante disso, o TCU alerta para a fragilidade da política de inovação do governo federal caso isso ocorra sem que haja, ao menos, consenso sobre o verdadeiro papel no fomento à inovação que a Lei de Informática representa, conscientes os gestores de que ela destoa marcadamente do recomendado pela literatura especializada⁴⁰².

Em continuidade, verificou-se que a falta de coerência entre os benefícios tributários de fomento à inovação e os correspondentes planejamentos estratégicos das políticas de CT&I se origina de fragilidades no processo de formulação e de discussão dessas políticas, especialmente em razão da ausência de “avaliações *ex-ante* e *ex-post* dessas escolhas que possibilitem a verificação de sua inserção em um *policy mix* de inovação à custa de outras opções, a exemplo do apoio direto realizado por meio de despesa pública”⁴⁰³.

4.2.4 Pilar Dois do Projeto BEPS e os incentivos fiscais brasileiros: breves reflexões

Na avaliação das conclusões de apoio fiscal para P&D do novo Banco da OCDE, reconhece-se a importância das políticas de incentivos tributários para

⁴⁰¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TC 001.907/2020-4**, cit., p. 36.

⁴⁰² *Id.*

⁴⁰³ *Id.*

fornecer as condições para investimentos em P&D por parte das empresas. Não obstante, registra-se a disseminação do uso de incentivos fiscais de P&D pelos governos nas últimas duas décadas, como um instrumento-chave em sua caixa de ferramentas, destacando-se a heterogeneidade na concepção das provisões fiscais para P&D entre os países e a falta de evidências comparáveis sobre sua tradução no valor real do apoio recebido pelas empresas. Em relação ao Brasil, os dados do período de 2010 a 2021, demonstram que, na distribuição de apoio direto governamental e de incentivos fiscais, não houve variação no *mix* das políticas públicas, tanto no tocante às grandes empresas lucrativas como em relação às PME⁴⁰⁴.

Como o Brasil recepcionará o Pilar Dois da OCDE não se sabe, mas as recomendações do Relatório encomendado pela Presidência da Indonésia no G20 alertam que os países em desenvolvimento procurem avaliar a forma como os investidores e os incentivos fiscais serão afetados na sua jurisdição, devendo-se levar em conta essas interações na definição da resposta política apropriada, ressaltando que se deve priorizar e avaliar até que ponto os atuais incentivos fiscais podem permanecer adequados antes de implementar novos incentivos fiscais⁴⁰⁵.

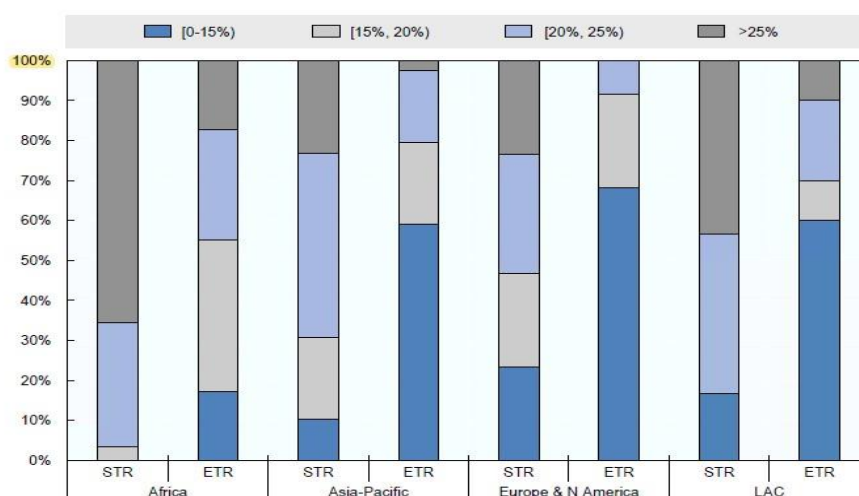
O diagnóstico quanto à tributação efetiva média enfrentada pelas filiais estrangeiras de empresas transnacionais acima do limite de 750 milhões de euros, com dados de 30 países da América Latina com alíquotas legais (STR) que oscilam até 25%, demonstra que cerca de 60% das empresas transnacionais são tributadas com alíquotas inferiores ao mínimo de 15% estabelecido nas Regras GloBe. É o que consta da figura que segue:

⁴⁰⁴ OCDE. **OECD R&D tax incentives database**. 2021 edition. Mapping Business Innovation Support (MABIS). 9 December 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2023. p. 17-18.

⁴⁰⁵ OCDE. **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, 2022, cit., p. 29.

Figura 7 – Foreign affiliates of MNEs above the EUR 750 threshold face low ETRs across regions

Share of jurisdictions in the region by bins of the statutory tax rate (STR) and effective tax rates (ETR), 2018



Note: This chart is based on Table 1 from 2018 country-by-country (CbC) reporting and are calculated based on the average ETR faced by foreign affiliates of MNEs above the EUR 750 million threshold in a given jurisdiction. Bilateral ETRs are capped between zero and the statutory tax rate to limit the effect on the average ETRs and relate to 2018 when at least 20 CbC reports are available or refer to the weighted ETR between 2017 and 2018 if in both years at least 20 CbC reports are available. The ETRs faced by MNEs domestically in a jurisdiction are not used to compute the average ETR as these are potentially affected by the double counting of dividends. Data refers to jurisdictions for which sufficient CbC reporting data is available. This represents 29 jurisdictions in Africa, 39 jurisdictions in the Asia-Pacific region, 47 jurisdictions in Europe and North America and 30 jurisdictions in LAC. Jurisdictions are then allocated to bins of the ETR or STR and by regions. Source OECD.

Não existe uma conclusão única sobre como a GloBE poderia afetar a utilização de incentivos fiscais. O que se sabe é que certos instrumentos fiscais e contribuintes são menos impactados num ambiente pós-GloBE, por exemplo, por intermédio do SBIE. Reconhece-se que o impacto geral do GloBE na utilização de incentivos fiscais por uma jurisdição é heterogéneo e dependerá do tipo de transnacional, das atividades que desempenham, incluindo o nível de substância, da concepção dos incentivos fiscais oferecidos e do sistema geral do imposto de renda corporativo na jurisdição anfitriã e nas jurisdições investidoras⁴⁰⁶.

Ademais, dadas as dificuldades de uma reforma abrangente nos incentivos fiscais, nas recomendações constam ações mais imediatas que poderiam ser adotadas para garantir que a base tributária seja protegida no contexto da implementação iminente das Regras GloBE. Particularmente, as jurisdições poderiam considerar a introdução de um **QDMT**, permitindo a cobrança de um imposto complementar sempre que as ETRs das empresas incluídas no escopo fiquem abaixo

⁴⁰⁶ OCDE. **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, 2022, cit., p. 29.

de 15%, por exemplo, devido ao uso de determinado incentivo fiscal ou combinação de incentivos fiscais⁴⁰⁷.

De acordo com as recomendações, por meio de um QDMT, a jurisdição que concede o incentivo fiscal teria o direito de cobrar o Imposto Complementar sobre esses lucros com baixa tributação, antes que outras jurisdições apliquem as Regras GloBE. A introdução de tais disposições não resultaria em nenhuma perda adicional de competitividade, uma vez que qualquer imposto complementar adicional cobrado pela jurisdição nacional seria, de outra forma, cobrado por outras jurisdições na ausência de um QDMT⁴⁰⁸.

⁴⁰⁷ OCDE. **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, 2022, cit., p. 53.

⁴⁰⁸ *Ibid.*, p. 54.

CONCLUSÃO

No primeiro capítulo da investigação, as premissas que serviriam de base à análise da substância no contexto dos regimes tributários preferenciais de PI já foram delimitadas ao se apreciarem os valores e princípios constitucionais que devem nortear as políticas públicas de apoio e incentivos à ciência, tecnologia e inovação, cujo núcleo mínimo de significado sinaliza para a efetivação do desenvolvimento nacional e da redução das desigualdades sociais, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Assim, a intervenção do Estado por meio de incentivos financeiros e tributários à inovação, seja nas atividades de P&D, seja na criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia, bem como a dupla proteção conferida à propriedade intelectual (moral e patrimonial) deverão sempre estar atreladas a esses objetivos fundamentais traçados na Constituição Federal de 1988.

No desenrolar da análise do Projeto BEPS da OCDE, foi possível verificar profundas mudanças no cenário tributário das transações internacionais de transferência de tecnologia entre empresas integrantes de grupos transnacionais, até então um facilitador da alocação de intangíveis de PI, em países com regimes de incentivos fiscais preferenciais tidos como prejudiciais à livre concorrência internacional e/ou em países com baixa (ou nenhuma) tributação sobre os rendimentos provenientes da exploração desses ativos. É o caso dos regimes de *Patent Box*, instituídos na maioria dos países da União Europeia, muitos deles já reformulados para atender o padrão mínimo da Ação 5 do BEP.

Dessa perspectiva, as orientações da Ação 5 do Projeto BEPS da OCDE sobre práticas tributárias prejudiciais – cujo objetivo principal é garantir um liame claro entre as atividades econômicas desenvolvidas pelas empresas transnacionais nos países em que atuam e os benefícios fiscais advindos dessa atividade, com foco no princípio da substância não só na abordagem do *nexus approach*, mas também dos outros fatores principais e secundários, inclusive econômicos – fornecem subsídios de fundamental importância na testagem de regimes tributários preferenciais destinados a todo o processo de inovação, em especial os brasileiros. Assim, os regimes tributários preferenciais com impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (v.g. isenções totais ou parciais, deduções de base de cálculo, redução de alíquotas) devem estar atrelados à substância e à criação de valor em benefício não só da

competitividade das empresas beneficiárias, mas também de um Estado que se pretende democrático e social de direito.

As mesmas preocupações lançadas no Relatório do Parlamento Europeu de 2015, referenciado na seção 3.2.1, podem ser direcionadas ao caso brasileiro, na medida em que são justamente as “Pequenas e Médias Empresas (PME) que não recorrem a práticas fiscais agressivas” que estão ficando à *lata* dos principais regimes tributários de benefícios fiscais ao desenvolvimento tecnológico e à inovação, gerando evidentes desvantagens fiscais comparativas em relação às grandes empresas nacionais e transnacionais. Em outros aspectos, a orientação constante do relatório é favorecer incentivos baseados nos “custos, limitados no tempo”, avaliados regularmente e revogados caso não tenham impacto positivo, limitados no âmbito geográfico e com “isenções preferencialmente parciais em vez de globais”.

Esse aspecto foi abordado pelo TCU ao observar que, na maior parte dos países, a opção é por incentivos de duração limitada, geralmente 4 ou 5 anos, com a possibilidade de renovação periódica. Ademais, dificilmente os países abandonam uma medida que foi adotada, mas é *comum a alteração periódica das condições para operação*⁴⁰⁹.

Em adição, é preocupante que os estudos analisados sinalizem que os três principais programas de incentivos tributários brasileiros destinados à inovação tecnológica, além de fragmentados, somente de forma indireta fomentam investimentos privados na criação, difusão, absorção e transferência de novas tecnologias para aplicação em processos e produtos no mercado interno, corroborando as conclusões constantes de diversos estudos, entre os quais os da OCDE, no sentido da proliferação no uso de incentivos fiscais de P&D e da heterogeneidade na concepção das provisões fiscais para P&D entre os países, além da falta de evidências comparáveis sobre sua tradução no valor real do apoio recebido pelas empresas⁴¹⁰.

No Brasil, o diagnóstico efetuado no escopo do SNCTI e a implementação da ENPI, com vistas à promoção do desenvolvimento científico e tecnológico e da inovação, representam uma iniciativa importante na estratégia de integração das

⁴⁰⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TC 001.907/2020-4**. Plenário. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 15/11/2020. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/>. Acesso em: 18 jan. 2023. p. 36.

⁴¹⁰ OCDE. **Measuring R&D tax support**: findings from the new OECD R&D Tax Incentives. Database. Disponível em: <https://www.oecd.org/fr/innovation/rd-tax-stats.htm>. Acesso em: 9 abr. 2023.

políticas públicas do setor de CT&I. Porém, não se verificam esforços em integrar essas iniciativas com as políticas de incentivos fiscais destinadas à inovação disruptiva, no contexto de uma estratégia nacional que envolva o SNPI e o SNI.

O cenário de extensão e de ampliação mundial em que estão inseridas as *Patent Boxes*, que explicitamente fazem alguns países mais atrativos para a instalação de parques de P&D e registro de patentes e outros intangíveis de PI, merece ser considerado, seja na criação de novos regimes tributários preferenciais que estimulem os investimentos empresariais em inovação disruptiva, seja na avaliação dos atuais regimes preferenciais, de modo a incentivar maiores níveis de atividades substanciais das empresas transnacionais que atuam no Brasil, proporcionalmente aos investimentos reais em P&D e aos lucros beneficiados nesses regimes.

Torna-se imprescindível avançar em políticas extrafiscais de estímulo à formação e ao fortalecimento da inovação nas empresas, mediante incentivos fiscais à criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia adequada no País.

Ademais, embora se devam considerar elogiáveis os avanços nas análises do INPI nos últimos anos – não obstante a carência de recursos humanos e financeiros –, os movimentos recentes deveriam abranger também a reforma do sistema brasileiro de registro de patentes, reconhecidamente lento e ultrapassado, rumo a um regime que, dentro dos padrões internacionais, seja ágil e confiável. Reitere-se, nesse ponto, a clara determinação constitucional de articulação entre ICT, entidades da gestão pública e empresas, com vistas à formação e ao fortalecimento da inovação por meio da criação e de transferência de novas tecnologias, bem como à constituição de um ambiente adequado de difusão e de absorção dos conhecimentos tecnológicos no País.

As lacunas e a ausência de integração nos desenhos das políticas públicas de apoio e incentivo para a inovação tecnológica disruptiva, em especial daquelas instrumentalizadas por meio de incentivos fiscais, parecem evidentes e os impactos e desafios sistêmicos diante da implementação do Pilar Dois do Projeto BEPS ainda carecem de maiores estudos e dados empíricos futuros.

Desde já, no entanto, é possível afirmar que uma política consistente de fomento e estímulo à inovação tecnológica disruptiva instrumentalizada por meio de incentivos financeiros e tributários deve combinar (e integrar) regimes de incentivos aos *inputs* de inovação, ou seja, vinculados a despesas reais de pesquisa e

desenvolvimento, com regimes de incentivos aos *outputs* de inovação, vale dizer, aqueles que beneficiam os rendimentos da exploração da PI desenvolvida, como resultado das atividades de P&D, sempre com observância do Princípio da Substância.

Para além das diretivas de Direito Internacional, a busca constante da efetividade das políticas de incentivos financeiros e tributários, com vistas à promoção e ao incentivo ao desenvolvimento tecnológico, à inovação e à exploração da propriedade intelectual com vistas ao desenvolvimento econômico e social, é imperativo decorrente da interpretação sistemática dos arts. 1º, 3º, 5º, XXIX, 170, 218, 219 e 193, todos da Constituição Federal, como já amplamente demonstrado no presente trabalho.

REFERÊNCIAS

ABDI – Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial. **A nova revolução industrial já começou.** Disponível em: <https://www.abdi.com.br/projetos/industria-4-0-1>. Acesso em: 9 jul. 2023.

ABGI. **Políticas de incentivos ao redor do mundo.** Disponível em: <https://abgi-brasil.com/as-politicas-de-incentivos-fiscais-ao-redor-do-mundo/>. Acesso em: 18 mar. 2023.

ABINEE. **A indústria elétrica e eletrônica em 2020:** uma estratégia de desenvolvimento. Elaborado pela LCA. Junho de 2009. Disponível em: <http://www.abinee.org.br/programas/imagens/2020a.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2022.

ABISEMI. **Brasil terá plano para desenvolver o setor de semicondutores nacional.** Disponível em: <https://abisemi.org.br/abisemi/noticia/143/brasil-tera-plano-para-desenvolver-o-setor-de-semicondutores-nacional>. Acesso em: 2 nov. 2022.

ABPI. Associação Brasileira de Propriedade **Intelectual. Contribuição ABPI/Comitê empresarial para ENPI-2023-2025.** Disponível em: <https://abpi.org.br/texto-de-apoio-publico/contribuicao-abpi-comite-empresarial-enpi-bienio-23-25/>. Acesso em: 8 dez. 2023.

ACIOLY, Luciana; LIMA, Luis Afonso Fernandes; RIBEIRO, Elton. **Internacionalização de empresas:** experiências internacionais selecionadas. Brasília: Ipea, 2011. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/>. Acesso em: 8 jul. 2022.

ANJOS, Lucas Costa dos. A Organização Mundial do Comércio e a China. Direito de propriedade e propriedade intelectual no país. **Revista de Direito Internacional. Uniceub**, v. 12. n. 2, 2014. Vinte anos da OMC. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/rdi/article/view/3176/pdf>. Acesso em: 23 set. 2022.

ANPEI – Associação Nacional de Pesquisa e Desenvolvimento das Empresas Inovadoras. **Guia da lei do bem.** O que é inovação para a lei do bem? Conheça o principal instrumento de fomento à inovação em empresas do Brasil. 2017. Disponível em: https://antigo.mctic.gov.br/mctic/export/sites/institucional/tecnologia/Lei_do_bem/Noticia/Arquivo/. Acesso em: 12 jan. 2023.

ARAUJO, Bruno Cesar de; OLIVEIRA, João Maria de; SILVA, Leandro Valério. **Panorama da Economia Criativa no Brasil.** Texto para discussão n. 1880. Rio de Janeiro: Ipea, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/>. Acesso em: 17 ago. 2022.

ASTRES, Helena Maria Martins. **A globalização e o papel das políticas de desenvolvimento industrial e tecnológico.** Texto para discussão n. 519. Brasília:

Ipea, outubro de 1997. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/>. Acesso em: 3 nov. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANCO MUNDIAL. BIRD-AID. **Oportunidades para todos. Notas de políticas Públicas para o Brasil-2022**. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099040201102328888/pdf/>. Acesso em: 7 maio 2023.

BARBOSA, Alexandre de Freitas. A ascensão chinesa, as transformações da economia-mundo capitalista e os impactos sobre os padrões de comércio na América Latina. **Revista tempo do mundo/rtm/**. Brasília: Ipea, n. 24, dez. 2020. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/revistas/index.php/rtm/article/view/250>. Acesso em: 3 nov. 2022.

BARRIOS, Lucas. O contrato internacional de transferência de tecnologia e o direito da concorrência no Brasil: análise à luz da recente jurisprudência do Cade. **RDC**, v. 2, n. 2, nov. 2014. Disponível em: <https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedefesadaconcorrenca/article/view/133>. Acesso em: 5 jan. 2023.

BARROS, Claudio Marcelo Edwards; KAVESKI, Itzhak David Simão; LOPES, Iago Franca; MEURER, Alison Martins. **Lei do bem e tributos sobre o lucro: evidências em empresas listadas na B3 à Luz da Teoria Econômica da Regulação**. XVIII USP International Conference in Accounting. 25 a 27 de julho de 2018. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/18UspInternational/ArtigosDownload/1240.pdf>. Acesso em: 4 dez. 2022.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022.

BEUREN, Ilse Maria; KAVESKI, Itzhak David Simão; LOPES, Iago França. Effects of the use of fiscal policy of incentive to innovation in performance of Brazilian companies. **Revista Gestão e Produção**, v. 27, n 1, 2020. Disponível em: <https://www.gestaoeproducao.com/article/doi/10.1590/0104-530x3832-20>. Acesso em: 13 jan. 2023.

BICUDO, Lucas. **Estudo de caso Microsoft: como a inovação a transformou em gigante da tecnologia**. Portal G4 Educação. 17 novembro de 2022. Disponível em: <https://g4educacao.com/portal/estudo-de-caso-microsoft>. Acesso em: 5 jan. 2023.

BIFANO, Elidie Palma. **Desafios do novo ano: é urgente rever o tratamento tributário dos royalties**, 5 janeiro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-05/consultor-tributario-urgente-rever-tratamento-tributario-royalties>. Acesso em: 21 abr. 2023.

BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento. **Um ajuste justo**. Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. v. I: Síntese. Novembro de 2017. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/>. Acesso em: 8 out. 2022.

BISELLI, Rubens Barrionuevo. As disputas de *Cost Sharing Agreements* envolvendo empresas de tecnologia nos Estados Unidos. In. MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (coord.). **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil e experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

BONETTI, Esther Aquemi; JUNGSMANN, Diana de Mello. **Inovação e propriedade intelectual**: guia para o docente. Brasília: Senai, 2010. Disponível em: https://www.gov.br/inpi/pt-br/composicao/arquivos/guia_docente_iel-senai-e-inpi.pdf. Acesso em: 16 out. 2022.

BRANDÃO, Nathalia; MACHADO, Rodrigo B. O futuro dos regimes fiscais privilegiados e regimes de tributação favorecida na aplicação das regras de preços de transferência. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; MOREIRA, Francisco Lisboa (coord.). **Manual de preço de transferência BEPS, Brasil & OCDE**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2019. v. I.

BRASIL. Agência Câmara. **Medida provisória altera tributos de empresa em negócio com o exterior**. 29 dezembro de 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/932263-medida-provisoria-altera-tributos-de-empresa-em-negocio-com-o-exterior/>. Acesso em: 14 jan. 2023.

BRASIL. **Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 5, de 16 de junho de 2014**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=53416>. Acesso em: 21 abr. 2023.

BRASIL. Câmara de Comércio Exterior. **Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais**. 18 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/camex/pcn/produtos/outros/diretrizes-da-ocde-edicao-completa-em-portugues-versao-final.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

BRASIL. Câmara Legislativa. **Projeto de Lei n. 4.944, de 2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2211396&filename=Parecer-CCTI-2022-10-20. Acesso em: 15 abr. 2023.

BRASIL. Câmara Legislativa. **REQ 11/2022 CFT**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_requerimentos?idProposicao=2284007. Acesso em: 6 maio 2023.

BRASIL. Controladoria da União. **Relatório n. 201702170**. Auditoria de acompanhamento da Gestão do Centro Nacional de Tecnologia Avançada – CEITEC S/A. Disponível em: [https://auditoria.cgu.gov.br > download PDF](https://auditoria.cgu.gov.br/download/PDF). Acesso em: 11 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d1355.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

BRASIL. **Decreto n. 10.356, de 20 de maio de 2020.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10356.htm. Acesso em: 06 nov. 2022.

BRASIL. **Decreto n. 10.615, de 29 de janeiro de 2021.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/decreto/D10615.htm. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. **Decreto n. 10.705, de 26 de maio de 2021.** Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/decreto-n-10.705-de-26-de-maio-de-2021-322328859>. Acesso em: 6 maio 2023.

BRASIL. **Decreto n. 10.714, de 8 de junho de 2021.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/decreto/d10714.htm. Acesso em: 6 mai. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 10.886, de 7 de dezembro de 2021.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/decreto/D10886.htm. Acesso em: 11 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 11.105, de 27 de junho de 2022.** Dispõe sobre o Grupo de Trabalho Interministerial denominado Ponto de Contato Nacional para as Diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico para as Empresas Multinacionais. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11105.htm. Acesso em: 12 jul. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 11.456, de 28 de março de 2023.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/. Acesso em: 1º maio 2023.

BRASIL. **Decreto n. 5.798, de 7 de junho de 2006.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5798.htm. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 5.906, de 26 de setembro de 2006.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5906.htm. Acesso em: 11 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 9.283, de 7 de fevereiro de 2018.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9283.htm. Acesso em: 4 jan. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc109.htm. Acesso em: 2 nov. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 121, de 10 de maio de 2022.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc121.htm#art1. Acesso em: 2 nov. 2022.

BRASIL. **Exposição de Motivos n. 00448/2022 ME.** Brasília, 26 dezembro de 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/>. Acesso em: 17 jan. 2023.

BRASIL. Instituto de Pesquisas Aplicadas – IPEA. **“Lei dos Chips” sinaliza nova orientação para política de CT&I dos Estados Unidos.** Notícia de 09 de agosto de 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cts/pt/central-de-conteudo/noticias/noticias/320-lei-dos-chips-sinaliza-nova-orientacao-para-politica-de-ct-i-dos-estados-unidos>. Acesso em: 10 dez. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa INPI/PR n. 109, de 30 de setembro de 2019.** Disponível em: www.gov.br/inpi/pt-br/servicos/topografias-de-circuitos-integrados/. Acesso em: 11 mar 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa INPI/PR n. 199, de 07 de julho de 2017.** Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/servicos/contratos-de-tecnologia-e-de-franquia/>. Acesso em: 25 set. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 1.187, de 29 de agosto de 2011.** Disciplina os incentivos fiscais às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de que tratam os arts. 17 a 26 da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 1.312, de 28 de dezembro de 2012.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 9 jan. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 1.681, de 28 de dezembro de 2016.** Disponível em: normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/. Acesso em: 18 set. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 2.058, de 09 de dezembro de 2021.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 24 set. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 2.132, de 17 de fevereiro de 2023.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 16 abr. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 2.161, de 28 de setembro de 2023.** “Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá

outras providências”. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 18 out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp123.htm#art65a. Acesso em: 18 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 167, de 24 de abril de 2019**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp167.htm#art13. Acesso em: 8 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 182, de 1º de junho de 2021**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp182.htm. Acesso em: 18 dez. 2022.

BRASIL. **Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm. Acesso em: 16 abr. 2023.

BRASIL. **Lei n. 10.973, de 2 de dezembro de 2004**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.973.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

BRASIL. **Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 18 mar 2023.

BRASIL. **Lei n. 11.484, de 31 de maio de 2007**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11484.htm. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. **Lei n. 12.259, de 30 de novembro de 2011**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em: 9 jan. 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.243, de 11 de janeiro de 2016**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm#art2. Acesso em: 16 out. 2022.

BRASIL. **Lei n. 13.755, de 10 de dezembro de 2018**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13755.htm. Acesso em: 11 dez. 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.969, de 26 de dezembro de 2019**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-022/2019/Lei/L13969.htm#art11. Acesso em: 6 out. 2022.

BRASIL. **Lei n. 14.286, de 29 de dezembro de 2021**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14286.htm. Acesso em: 14 jan. 2023.

BRASIL. **Lei n. 14.302, de 7 de janeiro de 2022.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14302.htm. Acesso em: 2 nov. 2022.

BRASIL. **Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14596.htm. Acesso em: 15 jul. 2023.

BRASIL. **Lei n. 20.332, de 19 de dezembro de 2001.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10332.htm#art6. Acesso em: 1º maio 2023.

BRASIL. **Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3470.htm. Acesso em: 27 nov. 2022.

BRASIL. **Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm. Acesso em: 13 jan. 2023.

BRASIL. **Lei n. 7.232, de 29 de outubro de 1984.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7232.htm. Acesso em: 9 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 7.646, de 18 de dezembro de 1987,** revogada pela Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe “sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm#art16. Acesso em: 9 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.248, de 23 de outubro de 1991.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8248.htm. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.279, de 14 de maio de 1996.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9279.htm. Acesso em: 25 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.

BRASIL. **Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em: 25 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm. Acesso em: 4 dez. 2023.

BRASIL. **Medida Provisória n. 1.152, de 28 de dezembro de 2022.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Mpv/. Acesso em: 14 jan. 2023.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. **Estratégia Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação – 2016 – 2022.** Sumário Executivo. Disponível em: https://antigo.mctic.gov.br/mctic/export/sites/institucional/ciencia/SEPED/Arquivos/PIanosDeAcao/PACTI_Sumario_executivo_Web.pdf. Acesso em: 28 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. **Guia Prático da Lei do Bem. Lei 11.196/2005**. Versão 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem/arquivo/pdf/GuiaPraticodaLeidoBem2020MCTI.pdf>. Acesso em: 1º maio 2023.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações. **Manual da Análise do RDA-PADIS**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/padis/>. Acesso em: 1º nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Brasil Rumo à OCDE. Apresentação institucional. Maio 2022**. Ministério da Economia. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/apresentacoes/2022-5-2_apresentacao-do-brasil-na-ocde.pdf. Acesso em: 9 nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias**. 26 janeiro 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/>. Acesso em: 19 abr. 2023.

BRASIL. **Portaria Interministerial MCTI/ME n. 4.546, de 12 de março de 2021**. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-interministerial-n-4.546-de-12-de-marco-de-2021-311352952>. Acesso em: 11 mar. 2023.

BRASIL. **Portaria Interministerial SEPEC/ME/SEXEC/MCTI n. 57, de 9 de outubro de 2020**. Disponível em: https://antigo.mctic.gov.br/mctic/opencms/legislacao/portarias_interministeriais/. Acesso em: 6 nov. 2022.

BRASIL. **Portaria MF n. 436, de 30 de dezembro de 1958**. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/servicos/contratos-de-tecnologia-e-de-franquia/arquivos/legislacao-contratos/portaria436.pdf>. Acesso em: 27 nov. 2022.

BRASIL. **Portaria/INPI/PR n. 27 de 07 de julho de 2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/central-de-conteudo/legislacao/arquivos/documentos/2023pr-27-dispoe-sobre-as-diretrizes-de-exame-para-averbacao.pdf>. Acesso em: 22 out. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Mensagem de Veto n. 236 de 1º de junho de 2021**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-236.htm. Acesso em: 6 jan. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Pesquisa, Desenvolvimento e inovação. “Mais de 2 mil empresas foram beneficiadas pela Lei do Bem”**. 8 mar. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2021/marco/mais-de-2-mil-empresas-foram-beneficiadas-pela-lei-do-bem>. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. **Projeto de Decreto Legislativo n. 217, de 21 de maio de 2021**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2284007>. Acesso em: 6 maio 2023.

BRASIL. **Resolução GIPI/ME n. 2, de 1º de julho de 2021.** Aprova o Plano de Ação 2021-2023 da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual. Disponível em: <https://www.gov.br/participa-maisbrasil/resolucoes16>. Acesso em: 10 dez. 2023.

BRASIL. **Resolução GIPI/MDIC n. 8, de 18 de outubro de 2023.** Aprova o Plano de Ação 2023-2025 da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-gipi/mdic-n-8-de-18-de-outubro-de-2023-518452014>. Acesso em: 10 dez. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Acordo entre Brasil e Reino Unido busca ampliar fluxos bilaterais de comércio e investimento.** 29 novembro 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2022/novembro/acordo-entre-brasil-e-reino-unido-busca-ampliar-fluxos-bilaterais-de-comercio-e-investimento>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Normas. Solução dec DISIT/SRRF10 n. 4, de 24 de janeiro de 2013.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/>. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Receita Federal inicia intercâmbio da Declaração País-a-País (DPP).** Disponível em: <Http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/>. Acesso em: 20 set. 2022.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT n. 146, de 17 de abril de 2019.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=100416&visao=anotado>. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Secretaria Executiva do Grupo Interministerial de Propriedade Intelectual. **Construção da Estratégia Nacional de Propriedade Intelectual. Diagnóstico.** 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/central-de-conteudo/noticias/cerimonia-marca-50-anos-do-inpi-e-lancamento-da-estrategia-nacional-de-propriedade-intelectual/>. Acesso em: 21 abr. 2023.

BRASIL. SRFB. **Consulta Pública n. 1, de 3 de julho de 2023.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

BRASIL. SRFB. **Minuta de instrução normativa. Consulta Pública n. 1/2023.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/arquivos-e-imagens/noticias-do-site/consulta-publica.docx>. Acesso em: 21 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.107.518/SC.** Segunda Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon. DJe 25 ago. 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. Acesso em: 4 mar. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.772.678/DF.** Primeira Turma. Relator: Min. Gurgel de Faria. Dje 12 mar. 2020. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/>. Acesso em: 16 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3.512/ES**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Eros Grau. DJe 23 jun. 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92036/>. Acesso em: 16 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5.529/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli. DJe 01 set. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/>. Acesso em: 16 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 460.320/PR**. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, DJe 6 out. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2322387>. Acesso em: 16 ago. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1832/2002 (014.856/2021-2)**. Plenário. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 10/08/2022. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/>. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **TC 001.907/2020-4**. Plenário. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 15/11/2020. p. 36. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/>. Acesso em: 18 jan. 2023.

BUAINAIN, Antônio Márcio. **Propriedade intelectual, inovação e desenvolvimento: desafios para o Brasil**. Rio de Janeiro: ABPI, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/investir-inovacao-brasil-nao-superara.pdf>. Acesso em: 9 nov. 2022.

BUAINAIN, Antônio Márcio; SOUZA, Roney Fraga. **Propriedade Intelectual e Desenvolvimento no Brasil**. Associação Brasileira de Propriedade Intelectual (ABPI). Ideia D. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: http://inctpped.ie.ufrj.br/pdf/livro/PI_e_Inovacao_no_Brasil.pdf. Acesso em: 22 abr. 2023.

CAETANO, Guilherme. **OMC formaliza condenação de programas de incentivo industrial do Brasil**. Suno Notícias, 11 janeiro de 2019. Disponível em: <https://www.suno.com.br/noticias/omc-condenacao-programas-incentivo-brasil/>. Acesso em: 17 set. 2022.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. O mercado interno, o patrimônio público e o art. 219 da Constituição brasileira de 1988 – Bases para a sua interpretação. **Rev. Trib. Reg. Fed. 1ª Reg.**, Brasília, 8 (4) 41-48, out./dez. 1996.

CAMEX. **Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais**. 18 fevereiro de 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-externo/pt-br/assuntos/camex/pcn/produtos/outros/diretrizes-da-ocde-edicao-completa-em-portugues-versao-final.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2022.

CANEN, Doris; OLIVEIRA, Márcio. Intangíveis na esfera do *transfer pricing* do BEPS e Direito brasileira: Uma nova era. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Cópia de Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. Coordenação científica de Gilmar Ferreira Mendes, José Gomes Canotilho, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luiz Streck (coord.). São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de; NUNES, Ticiania Gabrielle Amaral. **O sistema fiscal e tributário da China**: um olhar a partir do Brasil. Disponível em: [epositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10987/1/](https://positorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10987/1/). Acesso em: 23 set. 2022.

CHINA. **The US-China Business Council**. China's High and New-Technology Enterprise (HNTE) Program. June 2013. Disponível em: <https://www.uschina.org/sites/default/files/2013%20HNTE%20Backgrounder.pdf>. Acesso em: 25 set. 2022.

CNI – Confederação Nacional da Indústria. **A difusão das tecnologias da indústria 4.0 em empresas brasileiras**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2020/9/difusao-das-tecnologias-da-industria-40-em-empresas-brasileiras/>. Acesso em: 8 abr. 2023.

CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e os Estados Unidos**. Caminhos para uma possível convergência. 2019. Disponível em: <https://static.portaldaindustria.com.br/media/>. Acesso em: 18 mar. 2023.

CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Estudo do sistema produtivo automotivo. Projeto Indústria 2027**. Riscos e oportunidades para o Brasil diante das inovações disruptivas. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2018/5/industria-2027-estudo-de-sistema-produtivo/>. Acesso em: 8 abr. 2023.

CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Indústria 2027. Estudo de sistema produtivo Tecnologias de informação e comunicação (TIC)**. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2018/5/industria-2027-estudo-de-sistema-produtivo/>. Acesso em: 8 abr. 2023.

CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Indústria 4.0**: entenda seus conceitos e fundamentos. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/industria-4-0/>. Acesso em: 15 maio 2023.

COMPARATO, Fábio Konder. **A transferência empresarial de tecnologia para países subdesenvolvidos**: um caso típico de inadequação dos meios aos fins. Conferência pronunciada no II Seminário Nacional de Propriedade Industrial no Rio de Janeiro, em 10/08/1982. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/r.fdupsp/article/view/>. Acesso em: 23 jan. 2023.

CONCEIÇÃO, Cesar Stallbaum. Mudança tecnológica e dinâmica industrial nas economias em desenvolvimento da América Latina e da Ásia. **Econ. FEE**, Porto Alegre, v. 41, n. 3, 2014. Disponível em: <https://revistas.planejamento.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/view/3046>. Acesso em: 25 set. 2022.

CORIAT, Benjamin. **O novo regime global de propriedade intelectual e sua dimensão imperialista**: implicações para as relações “Norte/Sul”. Desafios do Crescimento. BNDES: Mauad. Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/13257/1/>. Acesso em: 9 nov. 2022.

CORRÊA, Caetano Dias; BARBOSA, Patrícia L. A. Alves. Transferência de tecnologia em contratos internacionais de fornecimento – desenvolvendo a indústria local. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir/UFRGS**. Edição digital, Porto Alegre, v. XII, n. 2, 2017.

CUNHA, Cyro; OTTONI, Paula. Preços de transferência e a avaliação dos intangíveis – os casos DHL e 3M nos Estados Unidos e a legislação brasileira. *In*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; MOREIRA, Francisco Lisboa (coord.). **Manual de preço de transferência BEPS, Brasil & OCDE**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. v. I.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital intelectual**: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. Tradução de Roberto Galman. São Paulo: Makron Books, 1997. Disponível em: <http://capitalintelectual.egc.ufsc.br/wp-content/uploads/2016/05/1997-Edvinsson-e-Malone.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2023.

EU. Euronews. **Lei dos Chips: “Europa toma o destino nas mãos”**. Notícia de 19 de abril de 2023. Disponível em: <https://pt.euronews.com/next/2023/04/19/lei-dos-chips-europa-toma-o-destino-nas-maos>. Acesso em: 10 dez. 2023.

EUA. Departamento de Comércio dos Estados Unidos. **Special 301 Report. (2023)**. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/2023-04/2023%20Special%20301%20Report.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2023.

EUA. Office of the United States Trade Representative. 2022 **Special 301 Report**. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/IssueAreas/IP/2022%20Special%20301%20Report.pdf>. Acesso em: 23 set. 2022.

EUIPO – Instituto de Propriedade Intelectual da União Europeia. **Indústrias de utilização intensiva de Direitos de Propriedade Intelectual e desempenho econômico na União Europeia**. Relatório de análise ao Nível Industrial. Setembro de 2019. Disponível em: https://euiipo.europa.eu/tunnel-web/secure/webdav/guest/document_library/. Acesso em: 26 jan. 2023.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. Tese (Doutorado) –

Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>. Acesso em: 2 mar. 2023.

FILIPPIN, Flávia. **Estado e desenvolvimento**: a indústria de semicondutores no Brasil. 2020. (Mestrado) – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/19660/1/Premio37_Mestrado.pdf. Acesso em: 19 jan. 2023.

FMI – Fundo Monetário Nacional. **Monitor Fiscal**: Resumen Ejecutivo – abril de 2016. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2016/12/31/Acting-Now-Acting-Together>. Acesso em: 11 set. 2022.

FMI – Fundo Monetário Nacional. Relatório de 2019 **Nosso mundo conectado**. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2019/eng/assets/pdf/imf-annual-report-2019-pt.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2022.

FORBES.TECH. **Apple e Microsoft continuam como maiores empresas do mundo em valor de mercado**. Notícia de 1 de agosto de 2023. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-tech/2023/08/apple-e-microsoft-continuam-como-maiores-empresas-do-mundo-em-valor-de-mercado/>. Acesso em: 9 dez. 2023.

FORTEC – Fórum Nacional de Gestores de Inovação e Transferência de Tecnologia. **Propriedade intelectual em projetos apoiados pela lei de informática**. Nota de Orientação aos Associados 01/2021. Brasília, 15 janeiro de 2021. Disponível em: <https://fortec.org.br/wp-content/uploads/2021/07/>. Acesso em: 12 nov. 2022.

FRANÇA. **Loi n. 82-610 du 15 juillet 1982 d'orientation et de programmation pour la recherche et le développement technologique de la France**. Disponível em : <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/>. Acesso em : 23 jul. 2023.

GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GEROSA, Marco Aurélio (coord.). **Relatório Técnico RT-MAC-2016-01**. O que é inovação da indústria de *software*. Departamento de Ciência da Computação. Instituto de Matemática e Estatística USP. Janeiro, 2016. Disponível em: <https://www.ime.usp.br/~gerosa/inovacao/InovacaoEmSoftware-RT-MAC-2016-01.pdf>. Acesso em: 16 out. 2022.

GODINHO, Rodrigo de Oliveira. **A OCDE em rota de adaptação ao cenário internacional**: perspectivas para o relacionamento do Brasil com a Organização. Brasília: FUNAG, 2018. Disponível em: <https://funag.gov.br/loja/download/>. Acesso em: 23 jan. 2023.

GOMES, Marcus Lívio. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo

(coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). São Paulo: Ed. RT, 1990.

HAUSER, Ghissia; SELÃO, Daniel Correa; ZEN, Aurora Carneiro. A indústria eletrônica no Brasil e na China: um estudo comparativo e a análise das políticas públicas de estímulo a capacidade tecnológica do setor. **Journal of Technology Management & Innovation**, v. 2, n. 3, 2007. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/26472492_A_Industria_Eletronica_no_Brasil_e_na_China_Um_Estudo_Comparativo_e_a_Analise_das_Politicas_Publicas_de_Estimulo_a_Capacidade_Tecnologica_do_Setor/fulltext/0e6054d0f0c46d4f0ab0bd5d/. Acesso em: 12 nov. 2022.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa de Inovação 2009-2017**. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/>. Acesso em: 25 set. 2022.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa de Inovação 2017**. Notas técnicas. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/>. Acesso em: 16 out. 2022.

IEDI – Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial. **Desafios do sistema de inovação no Brasil**. Análise IEDI. Inovação. 16 abril de 2019. Disponível em: <file:///C:/Users/lucilene.santos/Downloads/iedi.org.br-Instituto%20de%20Estudos%20para%20o%20Desenvolvimento%20Industrial.pdf>. Acesso em: 19 out. 2022

INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial. **O uso do sistema de propriedade industrial no Brasil**. Indicadores de propriedade industrial 2020. Rio de Janeiro, janeiro de 2021. Disponível em: https://www.gov.br/inpi/pt-br/acao-a-informacao/boletim-mensal/arquivos/documentos/indicadores-2020_aecon_vf-27-01-2021.pdf. Acesso em: 11 set. 2022.

INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial. **Panorama da utilização do sistema de propriedade industrial por startups**. Radar tecnológico. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/assuntos/informacao/>. Acesso em: 6 jan. 2023.

KAGERMANN, Henning. **Recommendations for implementing the strategic initiative industrie 4.0**. Final report of the industrie 4.0 working group. April 2013. Disponível em: <https://www.din.de/resource/blob/76902/e8cac883f42bf28536e7e8165993f1fd/recommendations-for-implementing-industry-4-0-data.pdf>. Acesso em 23 nov. 2023.

KAVESKI, Itzhak David Simão; LOPES, Iago França. **Influência da política fiscal de incentivo à inovação no desenvolvimento econômico de empresas brasileiras**. Julho 2017. Disponível em:

<https://congressosp.fipecafi.org/anais/17UspInternational/ArtigosDownload/434.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2023.

LIMA, Uallace Moreira. **Catch-up tecnológico e superação da armadilha da renda média: o caso da China no setor de semicondutores**. Texto para discussão 2789.

IPEA. Brasília, agosto de 2022. Disponível em:

<https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11292/1/>. Acesso em: 11 jul. 2023.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária na pós-modernidade: a governança tributária global como limitação externa ao poder de tributar (e de não tributar)**. 2003. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2003. Disponível em:

<https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-9K9UWX/>. Acesso em: 9 maio 2022.

MARQUES, Claudia Lima; MENDES, Laura Schertel. Inovação no sistema produtivo brasileiro: um breve comentário ao Decreto 9.283/2018 à luz da Lei 13.243/2016 e do art. 219-A da Constituição Federal. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo: Ed. RT, v. 119, ano 27, p. 507-516, set./out. 2018.

MATIAS-PEREIRA, José. Uma avaliação das políticas públicas de incentivo a inovação tecnológica no Brasil: a Lei do Bem. **Parcerias Estratégicas**, edição especial, v. 18, n. 36, p. 221-250, jan./jun. 2013. Disponível em:

<https://acervo.enap.gov.br/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=48211>. Acesso em: 21 abr. 2023.

MEDEIROS, Guilherme Lanzellotti. Teste de razoabilidade e cláusula PPT: critério objetivo de interpretação ou elemento indutor de subjetividade? **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo: IBDT, n. 10, p. 13-33, 2º sem. 2021.

Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1249/1976>. Acesso em: 28 out. 2023.

MORATO, Caio César. A ação 6 do BEPS e sua influência no Brasil. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**. n. 7, 2020. Disponível em:

<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-7-2020/a-acao-6-do-beps-e-sua-influencia-no-brasil/>. Acesso em: 9 nov. 2022.

MOREIRA FILHO, Aristóteles. A aplicação do princípio da territorialidade fiscal e o conceito de fonte na tributação da renda auferida pelo não residente, no Brasil, a partir de operações de transferência de tecnologia. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo. Quartier Latin, 2012. v. V.

NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. **Direito Público**, [s.l.], v. 1, n. 6, jan. 2010.

Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/>. Acesso em: 9 maio 2022.

NABAIS, José Casalta. A tributação das empresas pelo rendimento real. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 41, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1501/878?inline=1>. Acesso em: 9 nov. 2022.

OCDE. **BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances** – Revised Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, 2021. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriatetaxcircumstances-revised-peer-review-documents.pdf. Acesso em: 28 out. 2023.

OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>. Acesso em: 17 set. 2022.

OCDE. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. 8 de outubro de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 8 dez. 2023.

OCDE. **Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD**. 2015. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf. Acesso em: 17 set. 2022.

OCDE. **Glossary of tax terms**. 2019. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. Acesso em: 28 out. 2023.

OCDE. **Harmful Tax Competition: an emerging global issue**. OECD Publishing, Paris, 1998. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>. Acesso em: 21 set. 2022.

OCDE. **Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>. Acesso em: 29 out. 2022.

OCDE. **Harmful Tax Practices – 2021. Peer Review Reports on the Exchange of information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5**. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/4034ce42-en/index.html?itemId=/content/publication/4034ce42-en&_csp_=1129c5d0131464bfbae8f0bb56b3f37e&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e206-d2109ace80. Acesso em: 4 dez. 2023

OCDE. **Harmful Tax Practices – 2023. Peer Review Results. Inclusive framework on BEPS: Action 5**. 2Update (as of June 2023). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-consolidated-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>. Acesso em: 4 dez. 2023.

OCDE. **Manual de Frascati** – Metodologia proposta para levantamentos sobre pesquisa e desenvolvimento experimental. Rio de Janeiro: F-Iniciativas, 2013. Disponível em: <http://www.uesc.br/nucleos/nit/manualfрасcati.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2023.

OCDE. **Manual de Frascati** – Proposta de práticas exemplares para inquéritos sobre investigação e desenvolvimento experimental. A medição das atividades científicas e tecnológicas. F-Iniciativas. 2007. Disponível em: <http://www.uesc.br/nucleos/nit/manualfрасcati.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2023.

OCDE. **Manual de Oslo** – Diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação. 3. ed. Rio de Janeiro: FINEP, 2005. Disponível em: http://www.finep.gov.br/images/a-finep/biblioteca/manual_de_oslo.pdf. Acesso em: 16 out. 2022.

OCDE. **Measuring R&D tax support: findings from the new OECD R&D Tax Incentives Database**. Disponível em: <https://www.oecd.org/fr/innovation/rd-tax-stats.htm>. Acesso em: 9 abr. 2023.

OCDE. **Modelo Convention with respect to taxes on income and on capital**. 21 November 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

OCDE. Notícia de 08 de maio de 2021. 2021. Disponível em: <https://www-oecd-org.translate.goog/tax/beps/progress-towards-a-fairer-global-tax-system-continues-as-additional-countries-bring-their-preferential-tax-regimes-in-line-with-international-standards.htm>. Acesso em: 9 nov. 2022.

OCDE. **OECD R&D tax incentives database**. 2021 edition. Mapping Business Innovation Support (MABIS). 9 December 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2023.

OCDE. **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022**. OECD Publishing, Paris, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 11 set. 2022.

OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>. Acesso em: 17 set. 2022.

OCDE. **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS**. 2023. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>. Acesso em: 6 dez. 2023.

OCDE. **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, 2022. Disponível em <https://www.oecd.org/publications/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm>. Acesso em: 8 dez. 2023.

OMC – Organização Mundial do Comércio. **Acordo Trips**. Disponível em: <https://www.gov.br/inpi/pt-br/backup/legislacao-1/27-trips-portugues1.pdf>. Acesso em: 9 nov. 2022.

OMPI – Organização Mundial da Propriedade Intelectual. **Convenção assinada em Estocolmo em 14 de julho de 1967 e modificada em 28 de setembro de 1979**. Disponível em: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/pt/wipo_pub_250.pdf. Acesso em: 16 out. 2022.

OMPI – Organização Mundial da Propriedade Intelectual. **Resumo executivo: 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: 7 abr. 2023.

OMPI – Organização Mundial da Propriedade Intelectual. **Resumo executivo: índice global de inovação 2023**. Disponível em: <https://tind.wipo.int/record/48237>. Acesso em: 8 dez. 2023.

PAULA, Alexandre Sturion de. Ciência e tecnologia nas constituições brasileiras: breve comparativo com as constituições estrangeiras. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, IBDC, n. 48, jul./set. 2004.

PAULA, Istefani Carísio; RICHTER, Cristiano; ZULKE, Renato Augusto. **Indústria de Semicondutores brasileira: uma análise do PADIS**. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/218336/>. Acesso em: 2 nov. 2022.

PILLAR. Two: **Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD**. Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9afd6856-en>. Acesso em: 6 dez. 2023.

PINHEIRO, Maria Carolina Alves. **O planejamento fiscal através da propriedade intelectual**. 2014. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Porto. Portugal, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16227/1/>. Acesso em: 9 nov. 2022.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 47/2016, de 22 de agosto**. Diário da República Eletrônico. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/47-2016-75177812>. Acesso em: 11 jan. 2023.

PORTUGAL. Ministério das Finanças. **Relatório do orçamento do Estado 2022**. XXIII Governo Constitucional. Disponível em <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2022/>. Acesso em: 23 abr. 2023.

QUINELATO, João. **Marco legal das startups: avanços e retrocessos**. Jota. 17/08/2021. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/inova-e-acao/marco-legal-das-startups-avancos-e-retrocessos-17082021>. Acesso em: 4 jan. 2023.

RAUEN, André; ROCHA, Glauber. **Mais desoneração, mais inovação?** Uma avaliação da recente estratégia brasileira de intensificação dos incentivos fiscais a pesquisa e desenvolvimento. Texto para discussão 2393. Ipea. Brasília, julho de 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8517>. Acesso em: 13 jan. 2023.

RAUEN, Cristiane Vianna. O novo marco legal da inovação no Brasil: o que muda na relação ICT-empresa. **Radar Ipea** v. 43, fev. 2016, p. 22. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6051/1/Radar_n43_novo.pdf. Acesso em: 7 set. 2022.

RAVELLI NETO, Reinaldo; ZUGMAN, Daniel Leib. Alocação da propriedade intelectual e a tributação dos royalties no Projeto BEPS: o combate aos planejamentos tributários “abusivos” e o “*nexus approach*”. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (coord.). **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo. Saraiva, 2018.

ROCHA, Sérgio André. **Acessão do Brasil à OCDE e a política fiscal internacional brasileira**. IPEA. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10540/1/bepi_28_acessao.pdf. Acesso em: 28 out. 2023.

ROCHA, Sérgio André. Interpretação da legislação tributária e seus limites: o caso da restrição da dedutibilidade de *royalties* pagos a sócios no exterior. **RFDT**, Belo Horizonte, ano 18, n. 102. p. 4964. jan./fev. 2020. Disponível em: <http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2020/04/>. Acesso em: 22 out. 2023.

ROQUE, Sebastião José. A transferência internacional de tecnologia solidifica as empresas nacionais. **Conteúdo Jurídico**, fev. 2012. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/27728/a-transferencia-internacional-de-tecnologia-solidifica-as-empresas-nacionais>. Acesso em: 13 jul. 2022.

ROSSI, Maria Cristiane Timóteo; SANTOS, André Luís Mota dos; SANTOS, Gervásio Ferreira dos. **Empresas estrangeiras e ganhos de produtividade setoriais e regionais na indústria brasileira**. Ipea. Planejamento e políticas públicas (PPP), n. 48, jan./jun. 2017. p. 353. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/635>. Acesso em: 6 jan. 2023.

SAKAR, Ayse Yigit. **Innovation for a new tax incentive**: patent box regime Turkey and the EU application. Elsevier. 2015. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042815037489>. Acesso em: 9 nov. 2022.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

SANTIAGO, Igor Mauler. Free competition: how tax evasion and tax competition distort markets – the Brazilian perspective. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado (org.).

Separação de poderes e efetividade do sistema tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 311-324.

SANTOS JR., Walter Godoy. **O regime jurídico da proteção da forma na propriedade intelectual.** 2017. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-08092020-020903/>. Acesso em: 10 set. 2022.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. O projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS.** 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação.** Ed. RT, 1995. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Planejamento-Fiscal-Atrave%CC%81s-de-Acordos-de-Bitributac%CC%A7a%CC%83o-livro.pdf>. Acesso em: 28 out. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Teoria do desenvolvimento econômico: uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e o ciclo econômico.** Os economistas. Tradução de Maria Sílvia Possas. Disponibilizado por Ronaldo Dart Veiga. São Paulo: Nova Cultural, 1997. Disponível em: https://www.ufjf.br/oliveira_junior/files/2009/06/s. Acesso em: 11 set. 2022.

SEBRAE. WYLINKA. **Prêmio startups do futuro.** Disponível em: <https://conteudo.wylinka.org.br/premio-startups-do-futuro>. Acesso em: 26 jan. 2023.

SEBRAE-SP. ASN SP. **Notícia de 12 de dezembro de 2022.** Disponível em: <https://sp.agencia-sebrae.com.br/inovacao/sebrae-for-startups-premia-103-deep-techs-mais-promissoras-para-2023/>. Acesso em: 6 jan. 2023.

SILVA NETO, Paulo Penteado de Faria e. Dedutibilidade de juros e outros pagamentos financeiros – A Ação 4 do BEPS sob a ótica dos países em desenvolvimento. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **A tributação internacional na Era pós-BEPS.** 2. ed. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2019.

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

SILVA, Natalie Matos. **As cláusulas de tax sparing e matchin credit nos acordos de bitributação.** 2003. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2003. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-23032017-145757/publico/>. Acesso em: 21 set. 2022.

SILVEIRA, Newton. Contratos de transferência de tecnologia. **Revista de Direito Mercantil**, v. 16, n. 26, 1977.

SILVEIRA, Newton. **Direito de autor no design**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.).

Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

SIQUEIRA, Marcelo Silva. A Portaria MP 436/58 em face da análise fiscal e extrafiscal da limitação da dedutibilidade (IRPJ) de royalties e remuneração por assistência técnica. **Revista de Direito Tributário da APET**, ano X, ed. 37, março 2013.

SOARES, Romero Lobão. A instrução normativa INPI n. 70/2017: Dedutibilidade e remessa de *royalties* para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional de propriedade industrial – INPI. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 3, 2018. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/3/a-instrucao-normativa-inpi-n-70-2017-dedutibilidade-e-remessa-de-royalties-para-o-exterior-em-face-do-novo-posicionamento-do-instituto-nacional-de-propriedade-industrial-inpi/>. Acesso em: 27 nov. 2022.

SOUSA, Catarina Martins de. **O regime da Patent Box** – em destaque o caso português. Coimbra: Almedina, 2019.

SOUZA, André de Mello. **A globalização dos direitos de propriedade intelectual: Imperativo de eficiência ou coerção econômica?** Radar IPEA. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5214/1/>. Acesso em: 9 nov. 2022.

TAVARES, André Ramos. Ciência e tecnologia na Constituição. **Revista de Informações Legislativas**, Brasília, ano 44, n. 175, jul./set. 2007. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/44/175/ril_v44_n175_p7.pdf. Acesso em: 9 jul. 2022.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Impostos abrangidos pelos tratados de dupla tributação. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. v. V.

TIGRE, Paulo Bastos. **Gestão da inovação: a economia da tecnologia do Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. Disponível em: <https://adm2016sjcampos.files.wordpress.com/2017/03/gestao-da-inovacao-paulo-tigre.pdf>. Acesso em: 10 set. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional de autoria de Paulo Caliendo**. Prefácio. São Paulo: Ed. RT, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Regime tributário da propriedade industrial e transferência de tecnologia nos contratos de serviços técnicos e de assistência técnica. *In*: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Comércio internacional e tributação**. São Paulo. Quartier Latin, 2005.

TPC – Taxa Policy Center. **Centro de Políticas Fiscais** (Livro de resumos). Atualizado em maio de 2020. Disponível em: <https://www-taxpolicycenter-org.translate.goog/briefing-book/>. Acesso em: 2 out. 2022.

UNIÃO EUROPEIA. Conselho Europeu. **Conclusões do Conselho sobre uma estratégia externa em matéria de tributação e medidas contra práticas abusivas em matéria de convenções fiscais**. 25 de maio de 2016. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2016/05/25/conclusions-tax-treaty-abuse/>. Acesso em: 23 set. 2022.

UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. **Relatório com recomendações à Comissão sobre assegurar a transparência, a coordenação e a convergência das políticas de tributação das sociedades na União (2015/2010(INL))**. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0349_PT.pdf. Acesso em: 19 ago. 2022.

UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. **Relatório sobre decisões fiscais antecipadas e outras medidas de natureza ou efeitos similares (2015/2066(INI))**. A8-0317/2015, p. 15. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_PT.pdf. Acesso em: 19 ago. 2022.

UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. **Resolução de 7 de outubro de 2021, sobre a reforma da política da UE sobre práticas fiscais prejudiciais** (incluindo a reforma do Grupo do Código de Conduta. (2020/2258(INI)). Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0416_PT.html. Acesso em: 22 set. 2022.

UNIÃO EUROPEIA. Parlamento Europeu. **Resolução do Parlamento Europeu, de 15 de fevereiro de 2022**. Impacto das reformas fiscais nacionais na economia da UE (2021/2074(INI)). Letra C. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2022-0023_PT.html. Acesso em: 22 set. 2022.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal Geral da União Europeia. **Processos T - 816/17 e T - 318/18**. Sétima Câmara. Acórdão de 12 maio 2021. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=T-816/17>. Acesso em: 3 dez. 2022.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O sistema tributário internacional contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: **Análise crítica**. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 37, 1, jan./jun. 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/28871>. Acesso em: 21 jan. 2023.

VASCONCELOS, Lia. Tecnologia – Conhecimento tem de ser protegido. **Revista de Informações e debates do IPEA**. ano 2, edição 13, 1 agosto de 2005. Disponível em: www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=936:catid=28&Itemid=23. Acesso em: 19 jan. 2023.

VOS, Simone. **Fiscal treatment of IP in a post-BEPS world** – analyses of the implementation of the BEPS reports on intellectual property in the EU, EEA and Switzerland. Master thesis International Business Taxation/track: International Business Tax economics, Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University. p. 15. Disponível em: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=146958>. Acesso em: 6 ago. 2023.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ZAGATO, L. *et al.* **A armadilha da renda média e os obstáculos à transformação estrutural**: a curva S da complexidade econômica. São Paulo: EESP/FGV, 2019. Working Paper, n. 508.