

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E HUMANAS
CAMPUS MOSSORÓ
CURSO DE DIREITO

CÍNTIA FERNANDES CUNHA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E O MARCO LEGAL DA CIÊNCIA: COMO A
EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 IMPACTA O DESENVOLVIMENTO
TECNOLÓGICO DO PAÍS**

MOSSORÓ/ RN

2024

CÍNTIA FERNANDES CUNHA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E O MARCO LEGAL DA CIÊNCIA: COMO A
EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 IMPACTA O DESENVOLVIMENTO
TECNOLÓGICO DO PAÍS**

Artigo apresentado à Graduação em
Direito da Universidade Federal
Rural do Semi-Árido, como
requisito do trabalho de conclusão
de curso.

Orientador: Prof. Msc. Hudson
Palhano de Oliveira Galvão.

MOSSORÓ/RN

2024

A Deus, que tão graciosamente, com Sua forte mão, me trouxe até aqui.

*Aos meus pais, Gláucia e Marcos, que, com esmero e amor, me deram o suporte necessário
para que isto fosse possível.*

Ao meu marido, Charles Filho, por me trazer serenidade em momentos de dúvida.

Ao meu dedicado professor orientador, Hudson, pelo empenho e solicitude.

*À memória de Maria da Conceição Fernandes Pereira, minha amada avó que, embora hoje
não possa partilhar de tão feliz momento, certamente estaria exultante com esta conquista.*

Aos amigos que fiz durante a caminhada.

Minha profunda e sincera gratidão a todos.

CÍNTIA FERNANDES CUNHA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E O MARCO LEGAL DA CIÊNCIA: COMO A
EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 IMPACTA O DESENVOLVIMENTO
TECNOLÓGICO DO PAÍS**

Artigo apresentado à Graduação em
Direito da Universidade Federal
Rural do Semi-Árido, como
requisito do trabalho de conclusão
de curso.

Orientador: Prof. Msc. Hudson
Palhano de Oliveira Galvão.

Aprovado em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Hudson Palhano de Oliveira Galvão, Prof. Msc. (UFERSA)
Presidente

Raimundo Marcio Ribeiro Lima Prof. Dr. (UERN)
Membro Examinador

Giovanni Wayne Paulino Chaves, Professor Msc. (UERN)
Membro Examinador

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O MARCO LEGAL DA CIÊNCIA: COMO A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 IMPACTA O DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO DO PAÍS

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo expor os recentes avanços trazidos pelo Marco Legal da Inovação (Lei 13.243/2016), bem como analisar outras legislações que versem sobre o mesmo tema, tal como a Lei da Inovação (Lei 10.973/2004), com o afã de relacioná-las com os incentivos fiscais trazidos pela Lei 8.032/1990, conhecida como Lei da Isenção e compreender se a Reforma Tributária (Emenda Constitucional 32/2023) fomenta ou desacelera o progresso tecnológico no cenário nacional.

Palavras-chave: Marco Legal da Inovação. Isenções fiscais. Reforma Tributária.

TAX REFORM AND THE LEGAL FRAMEWORK FOR SCIENCE: HOW CONSTITUTIONAL AMENDMENT 132/2023 IMPACT THE COUNTRY'S TECHNOLOGICAL DEVELOPMENT

ABSTRACT

This article aims to expose the recent advances brought by the Legal Framework for Innovation (Law 13.243/2016), as well as analyze other legislation that deals with the same topic, such as the Innovation Law (Law 10.973/2004), with the eagerness to relate them to the tax incentives brought by Law 8.032/1990, known as the Exemption Law, and understand whether the Tax Reform (Constitutional Amendment 32/2023) promotes or slows down technological progress on the national scene.

Keywords: Legal Framework for Innovation. Tax exemptions. Tax Reform.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. MARCO LEGAL DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO	9
2.1 LEI DA INOVAÇÃO - LEI 10.973/2004	11
2.2 MARCO LEGAL DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO - LEI 13.243/2016	13
3. ISENÇÕES FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA - LEI 8.010/1990 e LEI 8.032/1990	14
4. A REFORMA TRIBUTÁRIA (EMENDA CONSTITUCIONAL 132/ 2023)	17
5. MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	20
5.1 MODELO NORTE-AMERICANO DE TRIBUTAÇÃO	20
5.2 MODELO EUROPEU DE TRIBUTAÇÃO	23
5.3 MODELO BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA	24
a) Base de incidência altamente fragmentada	26
b) Complexidade das legislações	26
c) Não cumulatividade limitada	27
d) Cobrança do ICMS na origem	28
6. PRINCIPAIS MUDANÇAS PÓS-REFORMA	29
7. CONCLUSÕES	30
REFERÊNCIAS	32

1. INTRODUÇÃO

A ciência, tecnologia e inovação possuem tamanha importância para o progresso de uma nação, que são direitos de estatura constitucional, sendo assegurados nos artigos 218 e 219 da Carta Magna Brasileira, integrando o Título VIII – Da Ordem Social.

Nos últimos anos, houve um conjunto de reformas legais que ficaram conhecidas como Marco Legal da Ciência, Tecnologia e Inovação (Emenda Constitucional 85, Lei nº 13.243/2016 e Decreto 9.283/2018), que tinham por objetivo estabelecer diretrizes para o desenvolvimento científico e tecnológico no Brasil. Dentre elas, há mudanças no que diz respeito aos tributos cobrados do setor de tecnologia. O objeto do presente artigo é compreender de que maneira essas mudanças colaboraram para o progresso tecnológico nacional e se a Reforma Tributária (Emenda Constitucional 132/2023) traz modificações que enfraquecem ou fortalecem o setor de inovação, ciência e tecnologia.

O exercício do poder político é inerente às civilizações humanas e manifesta-se na figura do Estado. Este Estado requer recursos financeiros para a sua manutenção, dessa forma, surge a necessidade de cobrar impostos dos cidadãos. Onde houver exercício de poder político, certamente haverá cobrança de tributos. Aliomar Baleeiro afirma que 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. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”.¹

Diante disso, é necessário que o mesmo Estado que arrecada impostos também regule sua cobrança, assim, o Direito Tributário é um ramo do direito público que ocupa-se de regulamentar a arrecadação dos tributos (taxas, impostos, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais, conforme os artigos 145, 148 e 149 da Constituição Federal), e também sua fiscalização. Norteia as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e contribuinte no que se refere à arrecadação dos tributos.

Muito se confunde os conceitos de Direito Tributário e Direito Financeiro. Um leigo, se questionado acerca dos temas, certamente responderá que tratam da mesma coisa. Todavia, embora sejam complementares, não cuidam exatamente dos mesmos assuntos. Ao Direito Financeiro competem as normas que disciplinam a forma como são obtidos, geridos e aplicados

¹BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 1.

os recursos necessários ao funcionamento da máquina estatal (receitas, orçamento, despesas etc.)² Já o Direito Tributário, como já mencionado, ocupa-se de como se dará a arrecadação dessas receitas estudadas pelo Direito Financeiro.

Feitas as prévias distinções, tem-se que o objetivo geral da presente pesquisa é analisar se as alterações trazidas pela Reforma Tributária corroboram para mitigar ou ampliar os investimentos no setor tecnológico nacional, e quais implicações geram influência sobre o setor de tecnologias, a pesquisa acadêmica, os núcleos de inovação tecnológica e a produção científica em território nacional.

Para tal pesquisa, será utilizado o método de abordagem dedutivo, uma vez que serão analisados os principais pontos da legislação, bem como da análise de artigos, periódicos e doutrinas que abordem os temas. Realizando, deste modo, uma pesquisa bibliográfica exploratória e análise documental, lançando mão de dados qualitativos e quantitativos colhidos através uma revisão de literatura, visando compreender se os impactos tributários serão positivos ou negativos para o setor da indústria da tecnologia, em curto e longo prazo, no cenário brasileiro.

2. MARCO LEGAL DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO

Primeiramente, é preciso entender do que se trata para dissertar sobre sua correlação com a incidência tributária nas empresas de tecnologia.

O Novo Marco Legal da Ciência, Tecnologia e Inovação é um conjunto de reformas legais (Emenda Constitucional 85, Lei nº 13.243/2016 e Decreto 9.283/2018) que estabelecem as diretrizes para o desenvolvimento científico e tecnológico no Brasil.³ Dentre as referidas legislações, a mais significativa delas é a Lei nº 13.243 editada em 11 de janeiro de 2016, com

²MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9786559776177. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559776177/>.

³MINISTÉRIO DA CIÊNCIA TECNOLOGIA E INOVAÇÃO. Ministério lança portal do Marco Legal da Ciência Tecnologia e Inovação . Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/noticias/2023/12/ministerio-lanca-portal-do-marco-legal-da-ciencia-tecnologia-e-inovacao#:~:text=O%20Marco%20Legal%20de%20Ci%C3%Aancia,cient%20e%20tecnol%C3%B3gico%20no%20Brasil>. Acesso em: 24 set. 2024.

o objetivo de desburocratizar as parcerias público-privadas, visando ampliar a capacitação tecnológica e o desenvolvimento acadêmico, científico e digital no território brasileiro.

Este novo marco constitucional foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 85, de 26 de fevereiro de 2015. A referida emenda atualizava o tratamento dispensado às atividades de ciência, tecnologia e inovação, consequentemente, alterando a Constituição ora vigente.

Algumas das principais alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 85 de 2015 foram o inciso V, do artigo 23, que passou, à época, a vigorar com o seguinte texto:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;

Além deste, também o artigo 24 teve o inciso IX alterado:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

IX - educação, cultura, ensino, desporto, ciência, tecnologia, pesquisa, desenvolvimento e inovação;

Também trouxe a inserção do Capítulo IV, que trata da ciência, tecnologia e inovação.

CAPÍTULO IV

DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO

“Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

§ 1º A pesquisa científica básica e tecnológica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso da ciência, tecnologia e inovação.

§ 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.

§ 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 .

Após isto, em 11 de janeiro de 2016, fora sancionada a Lei Nº 13.243, que dispunha sobre estímulos ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica e à inovação. Do seguinte texto:

“Art. 1º Esta Lei 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 do País, nos termos dos arts. 23, 24, 167, 200, 213, 218, 219 e 219-A da Constituição Federal.

Após dois anos, houve novas alterações na legislação da tecnologia e ciência no Brasil, com o decreto nº 9.283, de 7 de fevereiro de 2018, cujo objetivo era regulamentar as leis nº 10.973/2004 e nº 13.243/2016 e algumas outras legislações para “ estabelecer 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”.

2.1 LEI DA INOVAÇÃO - LEI 10.973/2004

A Lei 10.973 de 2 de dezembro de 2004 “dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo” e já foi alterada pelo Marco Legal.

Todavia, ainda assim é de fundamental importância abordá-la, haja vista sua importância para a época em que foi editada, há 20 anos atrás. Portanto, é relevante apresentar as principais alterações trazidas pela legislação e demonstrar as implicações dela advindas.

A referida lei trouxe alguns conceitos de profunda relevância para o cenário da pesquisa e da inovação tecnológica nacional, tais como: agência de fomento, criação, criador, inovação, ICT (Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação), NIT (Núcleo de Inovação Tecnológica), fundação de apoio (anteriormente chamada de instituição de apoio), pesquisador

público e inventor independente. Alguns desses conceitos foram alterados, posteriormente, pela Lei 13.243 de 2016, bem como outros foram incluídos pela mesma legislação, como: incubadora de empresas, parque tecnológico, polo tecnológico, extensão tecnológica e capital intelectual, extensão tecnológica, bônus tecnológico e capital intelectual. Acerca do tema, Thiago Paluma e Eline Débora Teixeira expõem desta forma:

A Lei de Inovação brasileira, quando de sua promulgação, foi estruturada em sete capítulos. Quatro capítulos foram voltados para a atividade inovativa em diferentes ambientes, quais sejam: estímulo à construção de ambientes especializados e cooperativos de inovação; estímulo à participação das ICTs no processo de inovação; estímulo à inovação nas empresas; estímulo ao inventor independente. Ademais, a Lei de Inovação deu grande espaço ao estímulo para a interação entre a universidade e a empresa. De fato, 15 dos seus 29 artigos já regulavam as bases de estímulo a essa questão. No processo de interação entre universidade e empresa, merecem destaque o artigo 4º, que estabeleceu as regras sobre a utilização dos laboratórios e das instalações das universidades com as empresas; o artigo 8º, que estabeleceu as regras sobre a prestação de serviços por ICTs a instituições privadas; e, o artigo 9º, que estabeleceu as regras sobre acordos de parceria entre ICTs e instituições privadas para o desenvolvimento tecnológico. A referida lei estabeleceu o conceito de ICT, como ‘órgão ou entidade da administração pública cuja missão institucional seja preponderantemente voltada à execução de atividades de pesquisa básica ou aplicada de caráter científico, tecnológico ou de inovação’. Nesse sentido, universidades são espécies de ICTs. Estabeleceu, também, o conceito de NIT, como ‘núcleo ou órgão constituído por uma ou mais ICT com a finalidade de gerir sua política de inovação’. Esses conceitos foram pioneiros, marcando, definitivamente, uma nova era para a inovação no Brasil e estabelecendo política pública muito importante, que foi a implantação de núcleo especializado, o NIT, dentro de ICTs, com a função de, além de gerir a política de inovação, estabelecer e fomentar a interação da Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação – PD&I da universidade com as empresas.⁴

⁴PALUMA, Thiago; TEIXEIRA, Eline Débora. O marco legal da inovação e o aumento da interação entre universidade e empresa: contribuições para a consolidação do direito fundamental ao desenvolvimento. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 9, abr. 2019.

Mesmo com os avanços advindos da implementação da lei de 2004, constata-se a demanda de reestruturar as definições legais, bem como a indispensabilidade de otimização das políticas de interação estabelecidas pela referida legislação, com o propósito de, através da Lei de Inovação, fortalecer as áreas da pesquisa, desenvolvimento e inovação no país, tornando-a um verdadeiro eixo jurídico-institucional. Dessa necessidade, surge, anos mais tarde, a Lei 13.243/2016, conhecida como Marco Legal da Ciência, Tecnologia e Inovação.

2.2 MARCO LEGAL DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO - LEI 13.243/2016

A lei que ficou conhecida como Marco Legal da Ciência, Tecnologia e Inovação traz diversas alterações às legislações anteriores sobre o mesmo tema. Seu principal objetivo era a desburocratização e ampliação das parcerias público-privadas na área de pesquisa, desenvolvimento, ciência e tecnologia.

O Marco viabiliza as parcerias público privadas (PPPs) facilitando a articulação com empresas inovadoras, principalmente de porte médio e pequeno. Permite que um núcleo de inovação tecnológica (NIT) possa atender a várias instituições, dando efetividade a essas estruturas que necessitam de profissionais especializados em transferência de tecnologia e propriedade industrial, o que leva a custos não suportados por muitas das instituições de ciência e tecnologia. Regulamenta a Lei de Inovação no que tange ao trabalho com o setor privado e aumenta a possibilidade de pesquisadores universitários prestarem consultoria às empresas.⁵

Ao todo, nove leis foram modificadas pelo Marco, quais sejam: Lei de Inovação (lei nº 10.973/de 2004), a Lei do Estrangeiro (lei nº 6.815/1980), a Lei nº 8.666/1993 (antiga Lei de Licitações) o Regime Diferenciado de Contratações Públicas (lei nº 12.462/2011, a Lei das Contratações Temporárias (nº 8.745/1993), a Lei das Fundações de Apoio (nº 8.958/1994), a Lei de Importações de Bens para Pesquisa (nº 8.010/1990), a Lei de Isenções de Importações (nº 8.032/1990), e a Lei do Magistério Federal (nº 12.772/2012).

⁵SICSÚI, Abraham Benzaquen; Mariana Silveira Avanços e retrocessos no marco legal da ciência, tecnologia e inovação: mudanças necessárias. Sociedade Brasileira para o Progresso da Ciência. Disponível em: http://cienciaecultura.bvs.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0009-67252016000200002. Acesso em 25 jul. 2024.

Dentre as mencionada alterações, uma é substancialmente relevante para traçar o objeto de estudo desta pesquisa: a alteração na Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990, com a inclusão das importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica pelas ICTs como isentas dos impostos de importação, IPI e adicional da Marinha Mercante.

Com isso, é possível ver que a incidência tributária repercute de maneira direta sobre o desenvolvimento científico e tecnológico de um país, acarretando no crescimento econômico e potencial produtivo da nação.

3. ISENÇÕES FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA - LEI 8.010/1990 e LEI 8.032/1990

A natureza jurídica da isenção fiscal é objeto de debate e sua definição não é pacificada pela doutrina brasileira, Paulo Alves da Silva Paiva e Alexandre Augusto Batista de Lima apresentam, colocando em contraposição duas vertentes doutrinárias acerca do assunto, a concepção tradicional e a concepção moderna do que é a isenção tributária.

A doutrina tradicional define isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido, distinguindo-a da não incidência, que constitui o conjunto dos, tampouco obsta o nascimento da obrigação tributária, mas apenas fatos não alcançados pelas regras de tributação. Para a corrente tradicional, a isenção não afasta a incidência tributária, não impede a ocorrência do fato gerador exclui o crédito tributário, tornando desnecessária sua constituição mediante a atividade administrativa de lançamento.

[..]

A doutrina moderna, de formulação mais recente, refuta o ensinamento clássico que coloca a isenção dentro do campo da incidência. Embora unânimes quanto à rejeição da teoria tradicional, não há, na doutrina moderna, um conceito único de isenção fiscal, muito embora haja certa aproximação entre as diversas vertentes da teoria moderna, pois todas compreendem a isenção como hipótese de não incidência legalmente

qualificada, seja pela presença de um fato impeditivo ou ainda pela existência de uma regra isentiva que mutila a regra de incidência.⁶

A jurisprudência brasileira aceita a perspectiva mais alinhada com a interpretação tradicional, Bernardo Ribeiro Moraes dispõe da seguinte forma:

A isenção tributária consiste num favor concedido por lei, no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo, sendo este devido, mas a lei dispensa o seu pagamento. É o benefício fiscal da dispensa do pagamento de um tributo devido. Implica a isenção, sempre, na incidência do tributo, pois somente se pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido. A isenção não transforma o fato gerador em fato não impositivo. Na isenção há a incidência do tributo, sendo seu pagamento dispensado pela lei.⁷

Paulo de Barros Carvalho, aponta, acerca do instituto da isenção fiscal o seguinte:

O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, em que vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções. São problemas alheios à especulação jurídica, é verdade, mas formam um substrato axiológico que, por tão próximo, não se pode ignorar. A contingência de não levá-los em linha de conta, para a montagem do raciocínio jurídico, não deve conduzir-nos ao absurdo de negá-los, mesmo porque

⁶LIMA, Alexandre Augusto Batista de; PAIVA, Paulo; Alves da Silva. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 9, abr. 2019.

⁷MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1. p. 673

penetram a disciplina normativa e ficam depositados nos textos do direito posto.⁸

Nesse sentido, a carga tributária sobre determinados setores da economia pode ser flexibilizada ou até mesmo diminuída como forma de incentivar o seu crescimento. Com a ciência e tecnologia isso aconteceu. A Lei 13.243/2016 trouxe alguns benefícios fiscais, a fim de fomentar a produção tecnológica no mercado nacional.

As mudanças mais significativas, nesse sentido, foram as que ocorreram com a Lei de Importações de Bens para Pesquisa (lei nº 8.010, de 29 de março de 1990) e com a Lei de Isenções de Importações (lei nº 8.032 de abril de 1990).

Quanto à primeira, a a Lei de Importações de Bens para Pesquisa, a nova redação do parágrafo 2º, trazida pelo Marco Legal da Ciência incluiu as importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica pelas ICTs, tornando-se isentas dos impostos de importação, IPI e do adicional da Marinha Mercante.

Outra importante novidade para o tema, foi o artigo 11 da Lei 13.243/2016 cujo texto diz: “Os processos de importação e de desembaraço aduaneiro de bens, insumos, reagentes, peças e componentes a serem utilizados em pesquisa científica e tecnológica ou em projetos de inovação terão tratamento prioritário e observarão procedimentos simplificados, nos termos de regulamento, e o disposto no art. 1º da Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990, e nas alíneas 'e' a 'g' do inciso I do art. 2º da Lei no 8.032, de 12 de abril de 1990”.

Embora as mencionadas mudanças tenham sido marcantes, o ponto chave para compreender a correlação entre a influência do fisco na inovação tecnológica do país está no artigo 9º da Lei 13.243/2016, que versa sobre as alterações dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990, com a inserção das alíneas “e” e “g” ao artigo 2º da referida Lei,

Art. 2º As isenções e reduções do Imposto de Importação ficam limitadas, exclusivamente:

I - às importações realizadas:

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

a) por Instituições Científica, Tecnológica e de Inovação (ICTs), definidas pela Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004;

b) por cientistas e pesquisadores, nos termos do § 2º do art. 1º da Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990; (Incluído pela Lei nº 10.964, de 2004)

c) por empresas, na execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação, cujos critérios e habilitação serão estabelecidos pelo poder público, na forma de regulamento;

É notável que isentar ICTs, cientistas, pesquisadores e empresas desenvolvedoras de projetos de pesquisa e inovação demonstra que as vantagens fiscais são valiosos instrumentos de incentivo à produção tecnológica e à pesquisa científica.

4. A REFORMA TRIBUTÁRIA (EMENDA CONSTITUCIONAL 132/ 2023)

Há muito se discute, no cenário jurídico e político brasileiro, a necessidade de reformar o sistema tributário. Duas características marcantes deste sistema sempre foram a complexidade e a onerosidade⁹.

Para demonstrar isto, Mateus Pontalti, explica da seguinte forma:

“O Brasil era conhecido por um sistema altamente complexo e ineficiente. A complexidade derivava da multiplicidade de legislações tributárias sobre o consumo, decorrente da divisão da base econômica entre os três entes federativos: a União, responsável pelo IPI, COFINS e PIS; os Estados e o DF, pelo ICMS; e os municípios e o DF, pelo ISSQN.

As ineficiências eram diversas, a divisão da tributação do consumo em compartimentos estanques gerava incertezas sobre a aplicação do tributo correto, resultando na tributação de bens similares em diferentes níveis, prejudicando a alocação eficiente de recursos e impondo cargas tributárias variadas aos setores econômicos. Além desses aspectos, o sistema brasileiro adotava práticas que agravavam a situação. A tributação do consumo na origem estimulava guerras fiscais e levava a ineficiências, com empresas se instalando longe dos centros consumidores para obter vantagens fiscais. A não

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1.ed. Barueri - SP: Editora Atlas, 2024. p. 1.

cumulatividade ampla induzia à verticalização econômica, com empresas internalizando a produção de insumos intermediários para evitar custos tributários adicionais.

A complexidade era exacerbada pela multiplicidade de alíquotas e regimes tributários que aumentavam o contencioso e oneravam as empresas.”

10

Dessa forma, fica evidente que sim, havia necessidade de transformar o sistema tributário nacional substancialmente.

A reforma tributária representa um esforço legislativo de grande envergadura, destinado a abordar e apresentar soluções às questões que há muito tempo comprometem a eficácia da arrecadação de tributos e a manutenção da máquina pública através dos impostos.

Também tem por objetivo, mitigar a insegurança e a percepção de injustiça fiscal que afetam de sobremaneira os contribuintes e as empresas. Este conjunto de medidas legislativas busca, portanto, promover um ambiente de maior equidade fiscal, transparência e eficiência na gestão dos recursos arrecadados.

Tendo como palavra de ordem a simplificação, a Emenda Constitucional 132/23, traz como uma das mais expoentes mudanças a criação do IBS - Imposto sobre Bens e Serviços, que reúne em si tributos como o ICMS, ISS, PIS e Cofins.

Todavia, é necessário investigar se tal unificação será benéfica para o setor de tecnologia, haja vista que simplificação não é sinônimo de redução de carga tributária.

No modelo tributário anterior à reforma, as empresas de tecnologia enfrentaram uma alta incidência de impostos, especialmente no que tange à importação de *softwares*. Impostos como Cofins-Importação, ISS, CIDE, IRRF formavam um conjunto de tributos enfrentados pelos empresários do ramo da ciência.

Com a Emenda Constitucional 132/23 e a criação da CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços, imposto que substituirá o PIS/Cofins, assim como o IBS incidindo no destino final (consumidor), trazem a ampliação da base de incidência, podendo resultar na expansão da carga tributária sobre a importação de softwares e outros serviços do ramo de tecnologia, tornando, assim, a tributação ainda mais pesada, uma vez que os mencionados tributos, por serem a

¹⁰PONTALTI, Mateus. Comentários à Reforma Tributária EC 132/2023: Entenda o que mudou e por que mudou. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 5.

unificação de outros, são aplicados de maneira mais abrangente e as possibilidades de isenção são reduzidas.

Anteriormente à reforma tributária, a importação de *softwares* estava sujeita a alíquotas de PIS/Cofins de 11,75%, além de IRRF e, eventualmente, CIDE. Com as mudanças trazidas pela reforma, as alíquotas somadas de IBS e CBS representam uma carga de impostos mais pesada, pois eleva os custos operacionais das empresas de tecnologia que dependem de serviços contratados e *softwares* comprados no exterior.

Assim, começa a se desenhar uma conjuntura de incoerência, afinal, num mundo em que a tecnologia se faz cada vez mais necessária e presente na vida das pessoas, onerar a aquisição dos insumos para seu funcionamento certamente não trará bons resultados.

A dependência da tecnologia deve ser um fator levado em conta para a análise a ser feita.

A proposta central da reforma tributária é a simplificação, modernizando o sistema fiscal brasileiro. No entanto, a implementação eficaz de tais mudanças dependem diretamente do uso de sistemas informatizados, que são, sumariamente, *softwares* e outros artefatos tecnológicos, além de pesquisas. Porém, se a importação de tais produtos tiver sua tributação ampliada, isso fará com que as empresas de tecnologia no país sofram um duro golpe, gerando, assim, um contrassenso.

Se as empresas que fornecem as ferramentas tecnológicas necessárias para a transição do sistema tributário antigo para o novo forem pesadamente oneradas, isso trará impactos altamente negativos tanto para a implementação da reforma tributária em si, como para o consumidor final, que perceberá o aumento do preço dos produtos de tecnologia na ponta da cadeia.

Uma relevante novidade trazida pela reforma tributária é a implementação do *split payment*, termo da língua inglesa que, numa tradução literal significa “pagamento dividido”; na prática, significa que quando houver a aquisição de um bem ou serviço, o valor a ser pago em relação ao tributo não seja repassado ao respectivo fornecedor, mas sim diretamente alocado para a quitação da obrigação tributária.

No entanto, para implementar este modelo, será necessário um desenvolvimento tecnológico monumental, tanto nos sistemas das empresas como no sistema do fisco. Surge, com isso, a necessidade investir altíssimos recursos financeiros para que se possa ter o controle

e monitoramento dos tributos, para que estes sejam divididos e recolhidos durante as transações. Não bastando, tais sistemas irão requerer uma rígida fiscalização, para evitar que *hackers* o invadam para burlar o devido pagamento de impostos.

Além disso, para administrar o Imposto Sobre Bens e Serviços - IBS, é necessário tecnologia de ponta para rastrear e atribuir os tributos por destino. Caso a carga tributária para a aquisição de produtos de tecnologia aumente, isso acarretará no sufocamento das empresas responsáveis pelo gerenciamento desses sistemas. Essa situação pode gerar um ciclo em que a reforma, que por depender de tecnologia para ser executada, encarece os próprios serviços de que necessita, trazendo um impacto negativo para todo o país em razão do sistema contraproducente e autossabotador.

Assim, aquilo que é a proposta central da reforma, a simplificação, pode se tornar o maior agente complicador do sistema tributário nacional, por gerar a elevação dos custos tributários no ramo da tecnologia, desincentivando a aquisição de softwares e outros sistemas de soluções tecnológicas. Neste paradoxo, a reforma que se propõe simplificadora, pode criar o óbice à sua própria implementação, assim, também, retardando os avanços tecnológicos alcançados nos últimos anos no Brasil.

5. MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A maioria das mudanças oriundas da Reforma Tributária afetam a tributação sobre o consumo. Assim é necessário debruçar-se sobre alguns modelos internacionais, à guisa de comparação.

5.1 MODELO NORTE-AMERICANO DE TRIBUTAÇÃO

Conhecido como “*sales tax*”, o imposto de vendas dos Estados Unidos, incide sobre a venda e locação de bens e serviços e não existe em nível nacional, é regulamentado apenas em nível estadual. Na maior parte dos estados, a tributação é monofásica, ou seja, só incide em uma única etapa da cadeia produtiva, a do varejo, ou seja, o tributo só é percebido pelo consumidor final.

Em sumária análise, é um modelo simples, todavia, ele apresenta algumas falhas, dentre elas, um aumentado risco de sonegação.

Ademais, esse tributo não incide sobre a prestação de serviços, assim não tributando um setor de significativo valor para a economia de um país.

Conforme leciona Mateus Pontalti:

“Embora aparentemente simples, esse modelo [norte-americano] de tributação tem alguns defeitos. O primeiro é que, no regime monofásico de tributação, há um maior risco de sonegação. [...] A incidência de tributação em todas as etapas da cadeia produtiva (plurifásica), quando associada à não cumulatividade, diminui os riscos de sonegação, por uma razão muito simples: o contribuinte tem o direito de deduzir do imposto a pagar a quantia que foi recolhida na operação anterior. No entanto, para que isso seja possível, é necessário que a pessoa de quem ele comprou bens e serviços tenha emitido nota fiscal. Assim há uma autorregulação no mercado. Os agentes econômicos exigem notas fiscais uns dos outros a fim de poderem obter créditos para abater o valor do tributo devido. Em um modelo no qual a tributação somente é cobrada em uma das fases da cadeia produtiva, sem qualquer direito ao creditamento, inexistente esse incentivo aos agentes econômicos. O segundo problema é que, usualmente, esse tributo não incide sobre a prestação de serviços, o que resulta na ausência de tributação de um setor econômico cada vez mais importante”.¹¹

Todavia, embora o sistema norte-americano de tributação seja monofásico, ou seja, só há incidência de impostos na última etapa da cadeia de produção, isso não afasta a existência do “efeito cascata”, uma vez que as empresas embutem o valor da tributação no produto (varejo), sendo assim percebido pelo consumidor final.

Acerca disto, Pontalti também elucida:

“O terceiro problema é um pouco mais complexo para ser compreendido, mas seu entendimento é fundamental para entendermos as mudanças pelas quais passou o modelo brasileiro.

Num primeiro momento, ao analisarmos o modelo norte-americano de tributação, poderíamos concluir que não há efeito cascata de tributação.

¹¹PONTALTI, Mateus. Comentários à Reforma Tributária EC 132/2023: Entenda o que mudou e por que mudou. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 14-15.

Afinal, só incide tributo sobre uma etapa da cadeia produtiva. No entanto, não é isso que acontece, porque quase 40% das vendas no varejo são realizadas por empresas, tais empresas incluem o custo da tributação no preço dos seus produtos, o que enseja o efeito cascata da tributação.

Para compreendermos melhor, vamos pensar no seguinte exemplo:

Imagine um supermercado chamado ‘Supermercado Tudo Aqui’. Este supermercado compra um rolo de papel higiênico da empresa ‘Papéis Higiênicos S.A.’ por R\$4,00. No modelo de tributação monofásica dos EUA, o supermercado é o ponto onde incide o ‘sales tax’. Portanto, ao vender o rolo de papel higiênico, o supermercado precisa incluir o imposto no preço final. Suponhamos que o supermercado queira ter um lucro de R\$1,00 sobre cada rolo. Assim, ele define o preço de venda do rolo de papel higiênico em R\$5,40, incluindo o imposto de R\$0,40.

Agora, vamos considerar a empresa ‘Zé Construções’, que compra o rolo de papel higiênico do ‘Supermercado Tudo Aqui’. ‘Zé Construções’ é uma empresa que vende materiais de construção, como telhas, mas não revende itens como papel higiênico. No entanto, precisa do papel higiênico para uso em suas instalações.

A ‘Zé Construções’ comprou o rolo de papel higiênico por R\$5,40, incluindo o imposto. Agora, a empresa vende uma telha para o cliente, ‘Pedro Tributo’. A telha foi adquirida por R\$100,00. A ‘Zé Construções’ quer ter um lucro de R\$20,00 na venda da telha e precisa considerar o custo adicional da tributação sobre a venda, que é R\$10,00. Além disso, ela inclui no preço da telha o custo do papel higiênico (R\$5,40), que já inclui o imposto pago anteriormente.

Portanto, o preço final da telha para ‘Pedro Tributo’ será calculado da seguinte maneira: Custo da telha (R\$100,00) + Custo do papel higiênico (R\$5,40) + Imposto sobre a venda da telha (R\$10,00) + Lucro desejado (R\$20,00), totalizando R\$135,40.

Neste exemplo, o efeito cascata da tributação fica evidente: o imposto inicial sobre o papel higiênico (R\$0,40) foi incluído no custo do papel higiênico pago pela ‘Zé Construções’ e, por sua vez, foi repassado ao cliente final no preço da telha. Assim, ‘Pedro Tributo’ está pagando não apenas o

imposto sobre a telha, mas também, indiretamente, o imposto sobre o papel higiênico.

Isso demonstra como, em um sistema de tributação monofásica sem creditamento, o imposto pode ser cobrado múltiplas vezes ao longo da cadeia de distribuição, resultando no efeito cascata.”¹²

5.2 MODELO EUROPEU DE TRIBUTAÇÃO

O modelo europeu de tributação, por sua vez, é plurifásico e não cumulativo. Isso quer dizer que, primeiro, a tributação incide em todas as etapas da cadeia de produção (indústria, atacado, varejo e consumidor final) e, segundo, que não há incidência de um mesmo imposto sobre um produto ou serviço por mais de uma vez.

Pontalti explica:

Imagine que o bastão seja o produto e a corrida seja o processo de produção e venda desse produto até chegar ao consumidor final. A cada etapa da corrida, um corredor (que representa um estágio da produção ou venda) passa o bastão para o próximo. No mundo dos impostos, cada vez que o bastão é passado, há uma ‘parada’ onde um ‘fiscal de corrida’ cobra o pedágio (o imposto sobre o consumo).

Agora, sem a regra da não cumulatividade, cada corredor pagaria o pedágio integralmente, sem considerar o que já foi pago anteriormente. Isso faria com que o custo do produto aumentasse a cada etapa, tornando-o mais caro para o consumidor final, pois o mesmo produto seria tributado várias vezes.

Com a regra da não cumulatividade, o sistema muda. Quando o segundo corredor recebe o bastão e chega no fiscal, ele só paga a diferença entre o pedágio total e o que já foi pago pelo primeiro corredor. Ou seja, o

¹²PONTALTI, Mateus. Comentários à Reforma Tributária EC 132/2023: Entenda o que mudou e por que mudou. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 15-16.

imposto pago nas etapas anteriores é descontado do que deveria ser pago na etapa atual.”¹³

Além disso, o modelo europeu também tem por característica a extensão da sua base econômica. Pontalti explica:

“Segundo o artigo 2º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, o Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA) aplica-se à ‘entrega de bens efetuada a título oneroso, às ‘importações de bens’ e às ‘prestações de serviços’. O conceito de prestação de serviços no IVA é amplo, abrangendo mais do que apenas as obrigações de fazer. O artigo 24 define prestação de serviços como ‘qualquer operação que não constitua entrega de bens’, e o artigo 25 inclui a ‘cessão de um bem incorpóreo, representado ou não por um título’ nesta definição.”¹⁴

Ou seja, o IVA europeu é um imposto que recai sobre os mais diversos tipos de bens e serviços, tornando-se um imposto menos limitado em sua abrangência.

Isso é positivo, embora não pareça numa primeira análise. Quando mais ampla for a base de incidência de um tributo, ele deve se tornar menos oneroso.

5.3 MODELO BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O sistema tributário brasileiro anterior à reforma é resumido por Ives Gandra da Silva Martins desta forma:

O sistema tributário brasileiro foi plasmado nos arts. 145 a 156 da Constituição Federal. O capítulo foi dividido em cinco partes – a primeira delas dedicada aos princípios gerais. De rigor, são três: o princípio das espécies tributárias, as quais foram conformadas em cinco tipos diferentes (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios); o princípio da lei complementar; o princípio da capacidade contributiva. Esses dois últimos objetivam proteger o contribuinte

¹³PONTALTI, Mateus. Comentários à Reforma Tributária EC 132/2023: Entenda o que mudou e por que mudou. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p.17.

¹⁴PONTALTI, Mateus. Comentários à Reforma Tributária EC 132/2023: Entenda o que mudou e por que mudou. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 18.

contra o Poder Público. O primeiro determina que as normas gerais, os conflitos de competência entre os poderes tributantes e as limitações constitucionais do poder de tributar sejam formatados por lei complementar, que passa a ter caráter de lei nacional. O art. 146 foi acrescido de novas disposições pela EC 42/2003. O outro exige que a imposição tributária não implique efeito de confisco, devendo ser respeitada a capacidade econômica dos contribuintes, sendo, os impostos, pessoais ou reais (diretos ou indiretos). A secção segunda do capítulo do sistema faz menção às limitações constitucionais ao poder de tributar, assegurando 6 princípios básicos, a saber: da legalidade, da equivalência, da irretroatividade, da anterioridade, da não limitação de tráfego, da não confiscatoriedade e das imunidades fiscais e uma aberração colocada como limitação constitucional, que é um alargamento do poder de tributar, conformado na denominada substituição tributária para frente, que é, de rigor, uma antecipação do fato gerador ainda não ocorrido. Tais princípios já estão, em parte, explicitados pelo Código Tributário Nacional, que ainda vige no que diz respeito às normas gerais. As três últimas partes do capítulo são dedicadas aos impostos federais, estaduais e municipais.

[...]

O sistema é caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais que o maltrataram com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência. Necessita, urgentemente, ser mudado.¹⁵

Anteriormente à reforma, cinco eram os tributos incidentes sobre o consumo: PIS - Programa de Integração Social; COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados.

¹⁵MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário na Constituição e Eventual Reforma. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/718/1/Direito%20Publico%20n362010_Ives%20Gandra%20da%20Silva%20Martins.pdf. Acesso em 21 out. 2024.

Como já mencionado anteriormente, o sistema tributário brasileiro pré-reforma era marcado pela complexidade e onerosidade, fato que tornou comum no meio jurídico e político o senso de necessidade de reformar.

Algumas das principais características a que são atribuídas tal complexidade são a base de incidência altamente fragmentada, a complexidade das legislações, a não cumulatividade limitada e a cobrança do ICMS na origem. Analisemos cada um destes pontos pormenorizadamente.

a) Base de incidência altamente fragmentada

A fragmentação do sistema tributário traduz-se na existência de diversos impostos para diferentes setores do consumo. Isso, além de gerar uma complexidade, pois cada imposto tem suas particularidades, gera disputa entre os diferentes ramos da economia, como por exemplo a indústria sofrer com uma carga fiscal mais pesada do que o setor de varejo. São diversos fatores que podem gerar desequilíbrios econômicos.

Outra consequência da base de incidência fragmentada é o contencioso tributário. Um exemplo muito simbólico foi o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 688223, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal decidiu que é constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (software) desenvolvidos de forma personalizada.¹⁶

b) Complexidade das legislações

A enorme variedade de leis estaduais e municipais, com suas regras próprias para ICMS e ISSQN, respectivamente, sempre causaram confusão nos estudos do Direito Tributário brasileiro.

Anteriormente à reforma, o contexto legislativo no Brasil era caracterizado por uma significativa complexidade, o que trazia consequências negativas tanto aos cidadãos quanto às empresas. Alguns dos principais aspectos dessa complexidade são a multiplicidade de tributos, a fragmentação da legislação, a burocracia excessiva e a variabilidade das alíquotas eram fatores que corroboravam para, não poucos, litígios entre contribuintes e o fisco.

O sistema tributário brasileiro sempre foi composto por uma ampla gama de tributos; impostos de nível federal, estadual e municipal, cada um regido por uma legislação própria.

¹⁶<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=478136&ori=1>

Essa diversidade de leis sempre gerou divergências, com diferentes interpretações a depender do estado ou do município. Tudo isso acarretava em insegurança jurídica e confusão para o contribuinte.

Além disso, o cumprimento das obrigações tributárias sempre foi excessivamente burocrático, com a exigência de vários registros e declarações para o adimplemento de um imposto. Tudo isso demandava tempo e custos para o contribuinte, para as empresas e para o fisco.

Todo esse emaranhado de circunstâncias trazia dificuldades para o investimento em pesquisa e desenvolvimento, pois as empresas sentiam-se inseguras acerca dos novos tributos oriundo da aquisição de um novo produto ou serviço.

c) Não cumulatividade limitada

Este é, certamente, um dos grandes problemas são as restrições impostas à não cumulatividade. Impostos como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços são cumulativos, haja vista não permitirem serem feitas deduções. o Imposto sobre Produtos Industrializados, embora permita as deduções, assim, sendo classificado como não cumulativo, impõe uma série de limitações a tais deduções, como exemplifica Mateus Pontalti:

A possibilidade de creditamento [do IPI] não é abrangente. Em linhas gerais, o creditamento é permitido apenas sobre o imposto pago em operações anteriores relacionadas a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo de industrialização, ou sobre o imposto recolhido no ato do desembaraço aduaneiro. Não se concede o direito ao creditamento para serviços, bem como para outros bens que não se destinem ao uso industrial. Exemplificando, não se gera direito ao creditamento na aquisição de bens do ativo permanente da empresa, nem nos gastos com energia elétrica, combustíveis, uniformes de funcionários e produtos sanitários.¹⁷

¹⁷PONTALTI, Mateus. Comentários à Reforma Tributária EC 132/2023: Entenda o que mudou e por que mudou. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 21.

Paulo de Barros Carvalho versa sobre a não cumulatividade da seguinte forma, trazendo uma análise crítica acerca dos objetivos a que se propõe:

Ora, sabemos que a não cumulatividade se propõe alcançar sérios objetivos concernentes à boa distribuição da carga impositiva, procurando implantar, nesse sentido, ideais de justiça tributária. Entre seus propósitos estão presentes outras consequências (valores), que a recomendam para certos tipos de gravame, porém não para todos. Sendo como for, todavia, ainda que o fim não venha a ser obtido, pois o julgamento dos valores depende de nossa subjetividade, o procedimento se sustenta como figura jurídica do sistema, ocupando a posição de comando constitucional da ordem dos princípios, assim proclamado pela jurisprudência e reconhecido pela doutrina. A não cumulatividade transita com grande frequência nos discursos jurídicos da experiência brasileira, sendo amplamente discutida nos círculos especializados.¹⁸

Dessa forma, temos que, embora nasça com um bom propósito, qual seja a boa distribuição da carga impositiva, na realidade, a fragmentação tributária produz uma não cumulatividade inconsistente e variável de acordo com o tributo.

d) Cobrança do ICMS na origem

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é cobrado na origem, isso significa dizer que ela é feita no local onde é produzida a mercadoria ou onde o serviço está sendo prestado. Isto sempre abriu margem para um dos maiores dilemas do sistema tributário nacional: a “guerra fiscal”.

A “guerra fiscal” é assim chamada por definir uma situação em que os estados competiam entre si para atrair empresas, oferecendo incentivos fiscais e reduções de ICMS.¹⁹

Isso tornava o mapa brasileiro totalmente desproporcional no aspecto do desenvolvimento econômico, pois os estados que mais conseguem conceder isenções e

¹⁸CARVALHO, Paulo de Barros. Regras técnicas ou procedimentais no direito tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Regras-t%C3%A9cnicas-ou-procedimentais-no-direito-tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em 21 out. 2024. p. 13.

¹⁹PONTALTI, Mateus. Comentários à Reforma Tributária EC 132/2023: Entenda o que mudou e por que mudou. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 23.

benefícios fiscais, são justamente os estados mais desenvolvidos financeiramente, assim, gerando um ciclo vicioso e um desequilíbrio entre o desenvolvimento das regiões brasileiras.

6. PRINCIPAIS MUDANÇAS PÓS-REFORMA

A Emenda Constitucional 132/2023 incorpora cinco novos princípios ao Sistema Tributário Nacional. Modificando o texto do artigo 145 da Constituição Federal, a EC 132/23 traz os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

O texto modificado ficou assim:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

O princípio da simplicidade determina que o Sistema Tributário Nacional seja norteado pela clareza e pela praticidade; o princípio da transparência estipula que sejam adotadas medidas a tornar mais simples o acesso às informações sobre as práticas administrativas e a legislação tributária; o princípio da justiça tributária define que os tributos devam ser cobrados de maneira distributiva, levando em conta a capacidade financeira de cada pessoa; o princípio da cooperação estabelece que as relações entre o contribuinte, as empresas e o fisco sejam menos litigiosas e mais cooperativas; por fim, o princípio da defesa do meio ambiente dispõe que os entes federativos devem usar de incentivos fiscais para a proteção do meio ambiente.

Além disso, houve a extinção de alguns tributos, tais como o ICMS, o ISSQN, o PIS e a COFINS.

Com o afã de simplificar o modelo tributário, em substituição aos tributos extintos, a tributação sobre o consumo resumir-se-á a dois impostos: o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS.

O Imposto sobre Valor Agregado - IVA Dual é um tributo duplicado, cuja alteração consta nos artigos 150, VI; 156-A e 195, V e §7º da CF. Acerca deste, Hugo de Brito Machado Segundo leciona:

[...] “Imposto sobre o Valor Agregado - IVA Dual”, ou seja, um tributo duplicado (ou triplicado) na sua sujeição ativa e destinação de recursos, mas unificado em seu regime jurídico. Em termos mais simples, quem o examina por fora enxerga apenas um tributo, embora por dentro existam dois, um pertencente à União e, o outro, a Estados e Municípios.

[...]

A imposição de um regime único tem um propósito nobre, que é o de simplificar e facilitar a compreensão da legislação, além de dar ao IBS e à CBS unidade, de modo a que sejam vistos como um só tributo (IVA-Dual), dividido internamente mais para acomodar interesses ligados à forma federativa do estado. Tal como ocorre com PIS e COFINS atualmente, não raro referidos como uma só contribuição, unindo-se suas siglas inclusive sob o rótulo de “PIS/COFINS”.²⁰

Assim, a Reforma Tributária abre margem para várias discussões acerca de sua efetividade em produzir a simplificação tributária e se essa referida simplificação irá de fato importar em redução ou ampliação da carga de impostos percebida pelos contribuintes.

7. CONCLUSÕES

A Reforma Tributária, Emenda 132/23, embora proponha simplificação e modernização, seus resultados para o setor de tecnologia, pesquisa e desenvolvimento, precisam ser analisados cuidadosamente. A tributação elevada sobre tecnologia, como prevista com a nova estrutura do IBS e CBS, pode aumentar significativamente os custos para as empresas que precisam investir em sistemas avançados para cumprir as novas exigências fiscais.

Levando em consideração o fato de a reforma já ter sido aprovada, embora alguns de seus vigore integralmente, cabe às empresas concentrar esforços na implementação de estratégias para lidar com os custos adicionais advindos do novo ônus tributário sem que isso comprometa suas operações. Algumas táticas que podem ser adotadas são a aquisição de tecnologias mais eficientes, bem como a capacitação de profissionais colaboradores, com o fim de assegurar que os sistemas operacionais estejam adequados às novas demandas, sem com isso, comprometer o orçamento das empresas. Para isso, é fundamental que se invista em planejamento tributário. A reforma não pode ser revertida, mas seu impacto pode ser mitigado com uma abordagem estratégica, garantindo que a tecnologia funcione como uma aliada no

cumprimento das novas normas fiscais e na continuidade dos negócios.

A relevância do setor de tecnologia e inovação não pode ser ignorada, de modo que o Fisco imponha um peso excessivamente oneroso a este setor tão relevante para a economia nacional e para o desenvolvimento científico e acadêmico.

²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1.ed. Barueri - SP: Editora Atlas, 2024. p. 29-30.

REFERÊNCIAS

- BASTOS, Rogério Lustosa. Ciências Humanas e Complexidades: Projetos, métodos e técnicas de pesquisa O Caos, A nova ciência. 2. ed. Rio de Janeiro: E-papers, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 1.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Regras técnicas ou procedimentais no direito tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Regras-t%C3%A9cnicas-ou-procedimentais-no-direito-tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em 21 out. 2024. p.13.
- DE NEGRI, Fernanda. Tributação e Inovação: uma revisão da literatura. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11236/1/td_2779.pdf. Acesso em 18 set. 2024.
- LIMA, Alexandre Augusto Batista de; PAIVA, Paulo; Alves da Silva. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle jurisdicional dessas isenções. Revista Brasileira de Políticas Públicas, v. 9, abr. 2019.
- LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2751/1/td_0666.pdf. Acesso em: 28 mar. 2024.
- MACHADO, Hugo de Brito. Reforma Tributária. Disponível em: <http://www.dominipublico.gov.br/download/texto/bd000036.pdf>. Acesso em 28 mar. 2024.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Atlas, 2024. E-book. ISBN 9786559776177.
Disponível em:
<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559776177/>. Acesso em: 20 ago. 2024.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1.ed. Barueri - SP: Editora Atlas, 2024.
- MARINHO, Bruno Costa; CORRÊA, Lenilton Duran Pinto. Novo marco legal da inovação no Brasil: breve análise dos reflexos das alterações na lei no 10.973/2004 para os núcleos de inovação tecnológica. Revista de Direito, Inovação, Propriedade Intelectual e Concorrência. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistadipic/article/view/918/912>. Acesso em 24 jul. 2024.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário na Constituição e Eventual Reforma.

Disponível

em:

https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/718/1/Direito%20Publico%20n362010_Ives%20Gandra%20da%20Silva%20Martins.pdf. Acesso em 21 out. 2024.

MINISTÉRIO DA CIÊNCIA TECNOLOGIA E INOVAÇÃO. Ministério lança portal do Marco Legal da Ciência Tecnologia e Inovação . Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/noticias/2023/12/ministerio-lanca-portal-do-marco-legal-da-ciencia-tecnologia-e-inovacao#:~:text=O%20Marco%20Legal%20de%20Ci%C3%Aancia,cient%C3%ADfico%20e%20tecnol%C3%B3gico%20no%20Brasil>. Acesso em: 24 set. 2024.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito tributário. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1. p. 673

NOVO MARCO LEGAL DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO. Disponível em: https://antigo.mctic.gov.br/mctic/export/sites/institucional/arquivos/marco_legal_de_cti.pdf. Acesso em 30 ago. 2024.

PALUMA, Thiago; TEIXEIRA, Eline Débora. O marco legal da inovação e o aumento da interação entre universidade e empresa: contribuições para a consolidação do direito fundamental ao desenvolvimento. Revista Brasileira de Políticas Públicas, v. 9, abr. 2019.

PONTALTI, Mateus. Comentários à Reforma Tributária EC 132/2023: Entenda o que mudou e por que mudou. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

SICSÚI, Abraham Benzaquen; Mariana Silveira Avanços e retrocessos no marco legal da ciência, tecnologia e inovação: mudanças necessárias. Sociedade Brasileira para o Progresso da Ciência. Disponível em: http://cienciaecultura.bvs.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0009-67252016000200002. Acesso em 25 jul. 2024.