

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E O CRÉDITO ESTÍMULO DE ICMS CONCEDIDO PELA LEI N. 2.826/2003-AM¹

Pedro Neves Marx

Mestrando em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP).

Artigo recebido em 28.03.2024 e aprovado em 02.04.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Escorço histórico das subvenções de investimentos 3 Os requisitos do Parecer Normativo CST n. 112/1978 e a perfeita sincronia 4 Precedentes judiciais e o julgamento do Tema n. 1.182 5 O posicionamento do CARF sobre a exigência da perfeita sincronia 6 Natureza jurídica dos incentivos fiscais outorgados pelo Estado do Amazonas 6.1 Crédito estímulo – Lei estadual n. 2.826/2003 7 Conclusão.

RESUMO: Este artigo examinará uma das muitas controvérsias que dizem respeito às subvenções para investimento, neste texto, especificamente se abordará a vinculação do incentivo fiscal estadual e sua obrigatoriedade de destinação ao estímulo a implantação ou expansão de empreendimento econômico. Nesse contexto, será explorado se os benefícios fiscais estaduais outorgados pelo Estado do Amazonas, por meio da Lei n. 2.826/2003, cumprem a obrigação de vincular o incentivo fiscal a um projeto de implantação ou expansão de empreendimento econômico.

PALAVRAS-CHAVE: Subvenções para investimento. Legislação. Jurisprudência. Lei n. 2.826/2003-AM.

SUBSIDIES FOR INVESTMENT AND THE ICMS STIMULUS CREDIT GRANTED BY LAW NO. 2,826/2003-AM

CONTENTS: 1 Introduction 2 Historical foreshortening of investment subsidies 3 The requirements of CST Normative Opinion n. 112/1978 and the perfect synchrony 4 Judicial precedents and the judgment of Theme no. 1,182 5 CARF's position on the requirement of perfect synchronization 6 Legal nature of tax incentives granted by the State of Amazonas 6.1 Stimulus credit – State law no. 2,826/2003 7 Conclusion.

1. Este artigo não contempla uma avaliação da aplicação e dos efeitos da Lei n. 14.789, de 2023. (nota dos coordenadores).

ABSTRACT: This article will examine one of the many controversies that concern investment subsidies. In this text, we will specifically address the linking of the state tax incentive and its mandatory allocation to stimulating the implementation or expansion of an economic enterprise. In this context, it will be explored whether the state tax benefits granted by the State of Amazonas, through Law no. 2,826/2003, fulfill the obligation to link the tax incentive to a project for the implementation or expansion of an economic enterprise.

KEYWORDS: Investment grants. Legislation. Jurisprudence. Law no. 2,826/2003-AM.

1 INTRODUÇÃO

Uma das discussões mais complexas existentes no Direito Tributário envolve as subvenções de investimento, com inúmeros desdobramentos. O cerne do presente artigo examinará uma dessas controvérsias, especificamente a vinculação do incentivo fiscal estadual e sua obrigatoriedade de destinação ao estímulo a implantação ou expansão de empreendimento econômico, a fim de que esse estímulo seja considerado como subvenção de investimento.

Nesse contexto, será explorado se os benefícios fiscais estaduais outorgados pelo Estado do Amazonas, por meio da Lei n. 2.826/2003, cumprem a obrigação de vincular o incentivo fiscal a um projeto de implantação ou expansão de empreendimento econômico.

A princípio, faz-se necessário explorar o panorama legislativo das subvenções de investimento em nosso ordenamento jurídico.

2 ESCORÇO HISTÓRICO DAS SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTOS

No Direito Financeiro, as subvenções governamentais são definidas como todas as transferências de renda e capital recebidas de pessoa jurídica que tenham origem no setor público.

Para Modesto Carvalhosa², "subvenções são ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, nos termos da legislação, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público".

Assim, considera-se subvenção toda ajuda governamental, sob forma de renúncia fiscal, tal como isenções, reduções de base de cálculo, crédito presumido e outras desonerações tributárias.

As subvenções podem ser classificadas em (a) correntes para custeio e operação e (b) para investimentos.

2. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 603.

O primeiro tratamento sobre subvenções para custeio e operação foi estabelecido no art. 12, § 3º, da Lei n. 4.320/1964, senão vejamos:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: [...]

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

De acordo com esse dispositivo que inseriu o conceito de subvenção corrente para custeio, na perspectiva do ente federado, as subvenções seriam classificadas como despesas correntes, destinadas a suportar os gastos operacionais das entidades beneficiadas. Nota-se que não havia qualquer especificação em relação à destinação que o ente subvencionado daria para as receitas recebidas.

Ainda no que tange às subvenções de custeio, o art. 44, IV, da Lei n. 4.506/1964 determina que, independentemente da destinação dada pelo beneficiário, tais subvenções devem ser contabilizadas como parte da receita bruta operacional e, portanto, sujeitas à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL):

Art. 44. Integram a receita bruta operacional: [...]

IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Atualmente, a redação desse dispositivo foi incorporada ao art. 441, I, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 9.580/2018), sem alterações substanciais em seu conteúdo:

Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional:

I – as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais;

[...]

A figura de subvenções de investimentos foi introduzida em nosso ordenamento pelo art. 38, § 2º, alíneas “a” e “b”, do Decreto-lei n. 1.598/1977³, e que, diferentemente das subvenções de custeio, não seriam computadas na determi-

3. Artigo temporariamente revogado pela edição da Medida Provisória n. 1.185, de 2023.

nação do lucro real, desde que fossem direcionadas a implantação ou expansão de empreendimento econômico:

Art. 38 – Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: [...]

§ 2º – As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Importante notar, ainda, a necessidade de que tais incentivos sejam registrados como reserva de capital, com a finalidade exclusiva de absorver prejuízos ou haver incorporação ao capital social, como exigência para que não sejam tributados pelo IRPJ e CSLL.

De maneira mais simplificada, podemos afirmar que as subvenções de custo seriam entendidas como uma transferência de renda, integrando a base de cálculo dos tributos sobre a renda. Por outro lado, as subvenções de investimento seriam conceituadas como transferência de capital, não sendo contabilizadas como receita, mas sim como reserva de capital no patrimônio líquido, de modo que não se submeteriam à tributação do IRPJ e da CSLL.

Essa distinção conceitual foi mais bem detalhada, por meio da edição do Parecer Normativo CST n. 112/1978, da Receita Federal. Nesse PN CST foram estabelecidas as características fundamentais do típico conceito de subvenção de investimento, quais sejam, (a) a intenção de que as subvenções fossem destinadas para investimentos e não para despesas correntes; (b) a necessidade de uma "perfeita sincronia" entre a efetiva aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos planejados para instalação ou expansão de empreendimento econômico; (c) não apenas a intenção (*animus*), mas também a aplicação concreta e efetiva desse recurso das subvenções e (d) que o mero registro contábil em uma conta própria não seria suficiente para caracterizar a transferência como subvenção de investimento.

O art. 30 da Lei n. 12.973/2014⁴, com as modificações da Lei Complementar n. 160/2017, estabeleceu as diretrizes atuais para registro das subvenções de investimentos, a fim de permitir sua dedução do lucro tributável:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I – absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II – aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do *caput*, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o *caput* serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no *caput*, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos;

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do *caput*, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Por derradeiro, esse dispositivo sofreu modificações importantes implementadas pela Lei Complementar n. 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014⁵, considerando que todos os incentivos e os benefícios

4. Artigo temporariamente revogado pela edição da Medida Provisória n. 1.185, de 2023.

5. Dispositivos temporariamente revogados pela edição da Medida Provisória n. 1.185, de 2023.

fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS deveriam ser tratados como subvenção de investimento, conforme se vê:

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do *caput* do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

A Receita Federal regulamentou o seu entendimento por meio do art. 198, § 7º, da Instrução Normativa n. 1.700/2017, determinando a obrigatoriedade da vinculação da subvenção do ICMS a implantação ou expansão do empreendimento econômico:

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Tais diretrizes não trouxeram mudanças significativas do que já estava previsto em legislações pretéritas (art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/1977, juntamente com as disposições contidas no PN CST n. 112/1978).

Pelo contrário, essa nova legislação teve como objetivo alinhar a legislação tributária às novas normas e critérios contábeis que já estavam em uso anteriormente.

Sob a perspectiva contábil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabeleceu, por meio da norma NBC TG 07 (R2) – Subvenção e Assistência Governamentais –, as diretrizes contábeis para tratamento de subvenções, alinhando-se ao Pronunciamento Contábil do Comitê de Pronunciamentos Contábeis n. 07 (R1) e com as diretrizes do *International Accounting Standards Board* (IASB).

Essa disposição estabelece que as subvenções para investimento são consideradas como atos benéficos por parte do Poder Público, exigindo uma contrapartida do contribuinte, sendo que, para fins contábeis, devem ser reconhecidas como receitas na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE):

CPC 07.

[...]

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

[...]

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

15A. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Esse ajuste na prática contábil eliminou a necessidade de registrar a contrapartida da subvenção para investimento na conta de Reserva de Capital, passando a ser reclassificada para a conta de Reserva de Incentivos Fiscais.

Lado outro, outro aspecto relevante foi definido no item 9 do CPC 07, em que se determina ser irrelevante para contabilização a forma pela qual a subvenção foi recebida, de maneira que a contabilização deverá ser a mesma, independentemente de recebimento em dinheiro ou redução de passivo:

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

De maneira geral, a concessão do benefício está associada ao compromisso prévio ou futuro de atender condições específicas, as quais estão sempre relacionadas às atividades operacionais da entidade.

Por fim, foi estabelecido que o valor alusivo às subvenções deve ser registrado como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou para aumentar o capital social, sendo expressamente vedado seu cômputo no cálculo dos dividendos e a sua distribuição em benefício dos sócios.

Diante desse breve esboço da legislação e de seus procedimentos contábeis, convém adentrar ao cerne da controvérsia estudada no presente artigo, que se refere à necessidade de comprovar se os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas devem demonstrar a destinação a implantação ou expansão de empreendimento econômico, a fim de permitir sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para tanto, será analisado, no tópico a seguir, o critério da "perfeita sincronia" entre o recurso recebido do ente subvencionador e sua vinculação a projeto de implantação ou expansão do empreendimento econômico do beneficiário.

3 OS REQUISITOS DO PARECER NORMATIVO CST N. 112/1978 E A PERFEITA SINCRONIA

O PN CST n. 112/1978 foi utilizado pela Administração Tributária como ferramenta para estabelecer a diferenciação entre subvenções correntes e subvenções de investimentos.

As subvenções correntes seriam as transferências de recursos para pessoas jurídicas com a finalidade de auxiliá-las a cobrir despesas correntes, podendo esses recursos serem originados de pessoas jurídicas de direito privado ou de pessoas jurídicas de direito público.

Por seu turno, de outro lado, as subvenções de investimentos seriam caracterizadas como a transferência de capital, sendo provenientes de forma exclusiva de pessoas jurídicas de direito público, para execução de um projeto específico. Na prática, tais subvenções deveriam ser utilizadas como estímulo a implantação ou expansão do empreendimento econômico do beneficiário da subvenção.

Foi a partir do PN CST n. 112/1978 que se disseminou o típico conceito de subvenção de investimento, o qual estabeleceu a necessidade de que o

beneficiário aplique o benefício da subvenção em investimentos previstos na "implantação ou expansão do empreendimento econômico", mantendo-se uma "perfeita sincronia" entre a intenção do ente subvencionador e o projeto de investimento do beneficiário:

2.12. Observa-se que a Subvenção para Investimento apresenta características bem marcantes exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o animus de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como Subvenção para Investimento.

Seguindo a diretriz do PN CST n. 112/1978, a Solução de Consulta Cosit n. 188/2015, ao examinar benefício de crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, glosou a dedução das subvenções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob a premissa de que inexistia sincronização entre as subvenções estaduais e sua utilização no empreendimento do beneficiário:

A mera intenção do subvencionador não caracteriza a operação como subvenção. Necessário haver um projeto pré-aprovado e vinculação plena dos recursos. A disponibilização dos recursos diretamente ao subvencionado descaracteriza a subvenção.

A interpretação da Receita Federal foi alterada pela Solução de Consulta Cosit n. 11/2020, a qual considerou que o art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017 modificou em parte o objeto do PN CST n. 112/1978, de maneira que os incentivos de ICMS não precisariam ser vinculados a um projeto de "implantação ou expansão de empreendimento econômico", conforme se extrai do seguinte excerto:

As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A partir do advento da Lei Complementar n. 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal.

No entanto, a autoridade tributária alterou novamente o seu entendimento com a edição da Solução de Consulta n. 145/2020 trazendo interpretação mais restritiva ao art. 30, *caput*, da Lei n. 12.973/2014, retomando os critérios definidos no PN CST n. 112/1978. Esse entendimento ressaltou a necessidade de

que a subvenção seja destinada como estímulo a "implantação ou expansão de empreendimento econômico":

A partir da Lei Complementar n. 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei n. 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Ato contínuo, o entendimento exarado nas Soluções de Consulta Disit/SRRF03 ns. 3.004/2021 e 3.013/2021 manteve o entendimento da "perfeita sincronia" entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento.

A interpretação mais restritiva do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, mesmo com as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 160/2017, estimulou a judicialização dessa discussão tributária para o fim de classificar os incentivos de ICMS como subvenção de investimento sem a comprovação de "perfeita sincronia" (contrapartida) dessa desoneração fiscal com o investimento na "implantação ou expansão de empreendimento econômico".

Em virtude da extensão do tema perante o Poder Judiciário, compete abrir tópico a seguir para fins de facilitação do entendimento do texto.

4 PRECEDENTES JUDICIAIS E O JULGAMENTO DO TEMA N. 1.182

No julgamento dos Embargos de Divergência no REsp n. 1.517.492/PR⁶, em novembro de 2017, a Primeira Seção do STJ, ao resolver a divergência jurisprudencial da Primeira e da Segunda Turmas da Corte Cidadã, decidiu que o crédito presumido de ICMS deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Resolvendo essa divergência, a Corte concluiu que tal inclusão viola o princípio do pacto federativo, uma vez que a União, ao interpretar o benefício como lucro, indiretamente estaria retirando o beneplácito concedido pelos Estados Membros, já que tais créditos foram concedidos pelo Estado para contribuir com a política de desenvolvimento da região.

Após a consolidação da jurisprudência no sentido de que deve ser excluído o crédito presumido de ICMS da base de cálculo de IRPJ/CSLL, foram afetados ao

6. STJ, REsp n. 1.517.492/PR, Rel. Min. Og Fernandes, j. 08.11.2017, DJe 01.02.2018.

regime de recursos repetitivos os REsp ns. 1.945.110/RS⁷ e 1.987.158/SC⁸, dando origem ao Tema 1.182 do STJ, em que se buscava discutir a possibilidade de “excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL)”.

Destaque-se que, na decisão que afetou os recursos ao regime de repetitivos, ficou assentado que o objetivo consistiria em decidir se os fundamentos utilizados para excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ/CSLL no julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR também seriam aplicados aos “demais benefícios” de ICMS.

Assim, o julgamento do Tema n. 1.182 apreciaria somente a discussão sobre se as subvenções de investimento decorrentes de “demais incentivos” de ICMS deveriam ou não ser tributadas pelo IRPJ e CSLL, mantendo o debate sobre “crédito presumido” do ICMS vinculado ao EREsp n. 1.517.492/PR.

A demanda repetitiva apreciaria a discussão não somente sobre a temática de violação ao pacto federativo, mas também se as alterações implementadas pelo art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017 seriam suficientes para enquadrar os “demais incentivos” de ICMS como subvenção de investimento, independentemente dos requisitos do Parecer Normativo n. 112/1978.

Quando do julgamento do recurso repetitivo, realizado em abril de 2023, a Primeira Seção entendeu que não haveria a possibilidade de estender aos “demais incentivos” de ICMS, o entendimento esposado no EREsp n. 1.517.492/PR referente ao crédito presumido, uma vez que este incentivo possui natureza jurídica diversa dos demais benefícios do imposto que não representam atribuição de crédito.

Desta forma, a Primeira Seção da Corte Especial delimitou a tese de julgamento em rito de recursos repetitivos da seguinte forma:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. STJ, REsp n. 1.945.110/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 26.04.2023, DJe 12.06.2023.

8. STJ, REsp n. 1.987.158/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 26.04.2023, DJe 12.06.2023.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Entretanto, ressalve-se que, no presente trabalho, será realizada a análise somente do terceiro tópico da tese de julgamento proferida pelo STJ, especificamente no que se refere à conexão entre a subvenção fiscal e sua utilização como medida de estímulo a implantação ou expansão de empreendimento econômico para que seja classificada como subvenção de investimento.

A inclusão no terceiro tópico foi motivada pelo voto-vogal do Ministro Herman Benjamin sob a justificativa de que não competiria ao Poder Judiciário averiguar a vinculação entre o incentivo de ICMS e sua destinação para “implantação ou expansão do empreendimento econômico”.

Na verdade, o julgamento concluiu que essa verificação ficaria sob os auspícios da fiscalização da Receita Federal, que seria autorizada a glosar tais valores, caso o incentivo não fosse utilizado na finalidade de reinvestimento do empreendimento econômico, conforme se vê:

Dito de outro modo, não obstante eu concorde com a exegese segundo a qual, na devolução dos autos ao Tribunal de origem, não seja necessário averiguar, de antemão, a existência de prova de que a subvenção de investimento – na forma de isenção, redução da base de cálculo do ICMS ou outro benefício que diminua o valor da exação – tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, a ulterior constatação, em eventual procedimento fiscalizatório, de que a empresa desviou tais valores, utilizando-os para finalidade de qualquer modo incompatível com a viabilidade do empreendimento econômico, ensejará o lançamento do IRPJ e da CSSL, conforme previsto no art. 30, § 2º, da Lei 12.973/2014.

Nesse particular, à medida que compete à Receita Federal analisar a sincronia entre o benefício fiscal concernente ao ICMS e sua destinação ao em-

preendimento econômico do beneficiário, será necessário analisar a orientação cristalizada no seio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

5 O POSICIONAMENTO DO CARF SOBRE A EXIGÊNCIA DA PERFEITA SINCRONIA

Assim, avançaremos na análise de precedentes do CARF especificamente em relação à controvérsia que envolve a correspondência entre o subsídio estadual de ICMS concedido pelo ente subvencionador e a sua correta utilização na atividade do empreendedor, sob pena de descaracterização da subvenção para investimento.

Problema maior reside quando a lei estadual não apresenta clareza quanto às condições estabelecidas para transferência dos recursos subsidiados, deixando em aberto quais seriam os requisitos para usufruto do benefício.

No Acórdão n. 9101-01.239⁹, julgado na sessão de 21.11.2011, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), analisando incentivo fiscal relacionado ao Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE) e o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), concluiu que tais benefícios não poderiam ser conceituados como subvenção de investimento.

Apesar de as legislações relacionadas a tais incentivos consistirem em estruturas complexas que possibilitariam o aumento do benefício de ICMS (desde que cumpridas exigências relativas à geração de empregos e ao aumento do investimento pelo beneficiário), ainda assim, o pleito foi negado pela CSRF, devido à dificuldade em se estabelecer uma vinculação direta entre o benefício fiscal de ICMS e a aplicação desses recursos em bens ligados a implantação ou expansão do empreendimento econômico.

O voto vencedor assim justificou o seu entendimento, conforme se extrai:

Diante de tal faculdade, me parece que, apesar das exigências regulamentares fixadas para a concessão do benefício à Recorrida, não há um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite o ente subvencionador assegurar que a parcela correspondente à renúncia fiscal, ou seu equivalente, tenha sido destinada à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Nessa decisão, ainda foi destacada a necessidade de um efetivo mecanismo de fiscalização e controle que possibilite ao ente subvencionador assegurar que a

9. CARF, Acórdão 9101-01.239, Primeira Turma, sessão 21.11.2011, voto vencedor Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias.

parcela da renúncia fiscal seja destinada ao reinvestimento no empreendimento econômico do beneficiário.

No Acórdão n. 9101-002.562¹⁰, reafirmou-se a posição anterior da CSRF ao enfatizar que a vontade do ente subvencionador é totalmente irrelevante, sendo imprescindível a comprovação da contrapartida entre o montante subvencionado e seu respectivo investimento pelo beneficiário no empreendimento econômico para se configurar subvenção de investimento:

O Colegiado concordou com o i. Conselheiro relator deste recurso especial quanto ao entendimento de que, para que determinado valor possa ser classificado como "subvenção para investimento", não basta a mera intenção do subvencionador, ao contrário do que decidiu a decisão a quo. Faz-se necessário verificar (i) se a legislação que a concede prevê regras e contrapartidas capazes de caracterizá-la como subvenção para investimento e (ii) se as referidas regras e contrapartidas foram cumpridas pela entidade subvencionada.

No Acórdão n. 9101-003.163¹¹, ao analisar novamente o incentivo fiscal DESENVOLVE do Estado da Bahia, a Primeira Turma da CSRF negou direito do contribuinte de abater as subvenções de investimento da base de cálculo do lucro tributável em virtude da falta de comprovação entre o benefício de ICMS e sua efetiva aplicação no empreendimento econômico:

A legislação estadual da Bahia, que trata do Programa "Desenvolve" é clara na definição de (i) intenção do Estado da Bahia em estimular a implantação e expansão de empreendimentos. O diferimento do pagamento do ICMS, como também o desconto concedido pelo Estado da Bahia, são formas efetivas de incentivar a implantação e expansão de indústrias.

Ocorre que não há comprovação nos autos da (iii) efetiva implantação e expansão de empreendimentos naquele Estado. Assim, não há como ser acolhido o recurso especial do contribuinte.

Por fim, o voto proferido no Acórdão n. 9303-014.358¹², ao analisar o programa MS-EMPREENDEDOR, do Estado do Mato Grosso do Sul, não conheceu do Recurso Especial da Fazenda Nacional por questões processuais, em virtude

10. CARF, Acórdão 9101-002.562, Primeira Turma, sessão 09.02.2017, voto vencedor Conselheiro Luís Flávio Neto.

11. CARF, Acórdão 9101-003.163, Primeira Turma, sessão 05.10.2017, voto vencedor Conselheira Cristiane Silva Costa.

12. CARF, Acórdão 9303-014.358, Terceira Turma, sessão 19.09.2023, voto vencedor Conselheiro Rosaldo Trevisan.

da não comprovação da divergência interpretativa entre os julgados, nos termos do art. 79 do Decreto Federal n. 7.475/2011.

Em contrapartida, preservou integralmente a decisão proferida pela instância originária, em que foi estabelecido que o benefício fiscal não poderia ser conceituado como subvenção de investimento por não cumprir o requisito de vinculação entre a subvenção e seu investimento na "implantação ou expansão do empreendimento econômico", conforme se vê:

Nesse sentido, decidiu-se que os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS (concedido pelo Estado do Mato Grosso do Sul, via a LC n. 93/2001), diante dos elementos analisados no processo, não possuem vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

É relevante destacar que esse julgamento foi proferido após o Tema n. 1.182 e, mesmo assim, considerou ser necessário o atendimento ao requisito da "perfeita sincronia" para se conceituar o estímulo de ICMS como subvenção de investimento.

Logo, após a análise das decisões administrativas da CSRF, pode-se concluir que prevalece a interpretação trazida pelo PN CST n. 112/1978, na qual é necessário examinar a natureza jurídica do incentivo fiscal, a fim de classificá-lo como subvenção de investimento. Isso destaca a obrigatoriedade no atendimento ao requisito da "perfeita sincronia" entre os recursos subvencionados e sua destinação na "implantação ou expansão de empreendimento econômico".

6 NATUREZA JURÍDICA DOS INCENTIVOS FISCAIS OUTORGADOS PELO ESTADO DO AMAZONAS

Diante da conclusão de que para se conceituar um benefício fiscal como subvenção de investimento há necessidade de investigar a sua natureza jurídica, convém adentrar na natureza jurídica dos incentivos fiscais outorgados pelo Estado do Amazonas, analisando se é obrigado a atender ao requisito da "perfeita sincronia" entre o incentivo do ICMS e sua destinação ao projeto de "implantação ou expansão de empreendimento econômico" do beneficiário.

Em virtude das inúmeras possibilidades de incentivos outorgados nessa região, pretende-se analisar apenas o crédito estímulo concedido por meio da Lei n. 2.826/2003, a fim de explorar sua natureza jurídica.

6.1 Crédito estímulo – Lei estadual n. 2.826/2003

A Lei n. 2.826/2003 foi instituída com a finalidade de estimular a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos no Amazonas, pela concessão de incentivos para empreendimentos considerados fundamentais para o desenvolvimento da região, consistindo na outorga de crédito estímulo de ICMS, conforme prevê o art. 4º da citada lei¹³.

Ademais, a Lei n. 2.826/2003 estabelece, de maneira explícita, que, para uma empresa usufruir do crédito estímulo do ICMS, será necessário cumprir as condições determinadas no art. 19¹⁴.

Como facilmente se verifica da análise das disposições da Lei n. 2.826/2003, para a concessão do crédito estímulo do ICMS, as empresas beneficiárias deverão promover o desenvolvimento da região mediante a realização de investimentos em diversas áreas sociais e/ou econômicas, definidas na própria legislação, o que caracteriza tal benefício como subvenção de investimento, na linha do decidido pelo STJ, no julgamento do Tema 1.182, sob o rito de recursos repetitivos.

13. "Art. 4º A concessão dos incentivos fiscais caberá unicamente aos produtos resultantes de atividades consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado.

§ 1º Consideram-se de fundamental interesse ao desenvolvimento do Estado, para efeito do que dispõe esta Lei, as empresas cujas atividades satisfaçam pelo menos 06 (seis) das seguintes condições:

I – concorram para o adensamento da cadeia produtiva, com o objetivo de integrar e consolidar o parque industrial, agroindustrial e de indústrias de base florestal do Estado;

II – contribuam para o incremento do volume de produção industrial, agroindustrial e florestal do Estado;

III – contribuam para o aumento da exportação para os mercados nacional e/ou internacional;

IV – promovam investimento em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia de processo e/ou produto;

V – contribuam para substituir importações nacionais e/ou estrangeiras;

VI – promovam a interiorização de desenvolvimento econômico e social do Estado;

VII – concorram para a utilização racional e sustentável de matéria-prima florestal e de princípios ativos da biodiversidade amazônica, bem como dos respectivos insumos resultantes de sua exploração;

VIII – contribuam para o aumento das produções agropecuária e afins, pesqueira e florestal do Estado;

IX – gerem empregos diretos e indiretos no Estado, em quantidade compatível com a atividade desenvolvida;

X – promovam atividades ligadas à indústria do turismo.

XI – estimule a atividade de reciclagem de material e ou resíduo sólido a ser utilizado como matéria-prima na atividade industrial."

14. "Art. 19. As empresas beneficiadas com incentivos fiscais deverão cumprir as seguintes exigências:

I – Implantar o projeto técnico e de viabilidade econômica na forma aprovada pelo CODAM, observado o processo produtivo, o montante do investimento e a quantidade de mão de obra previstos para cada ano, no prazo máximo de 24 (vinte e quatro) meses, a contar da data

Além disso, os benefícios fiscais oferecidos pelo Estado do Amazonas devem estar em conformidade com diversos princípios, dentre eles, o da reciprocidade, que impõe à beneficiária contrapartida às subvenções concedidas, sobretudo em relação aos salários, encargos e benefícios sociais locais, definidos na Constituição do Estado do Amazonas, senão vejamos o disposto no art. 2º da Lei n. 2.826/2003:

Art. 2º Os incentivos fiscais destinados às empresas industriais e agroindustriais constituem-se em crédito estímulo, diferimento, isenção, redução de base de cálculo e crédito fiscal presumido do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

da publicação do Ato Concessivo, prorrogável desde que devidamente justificado com novo cronograma aprovado pelo CODAM

II – Manter programas de benefícios sociais para os seus empregados, de acordo com o enunciado nos arts. 8º e 212, § 1º da Constituição Estadual, especialmente, nas áreas de alimentação, saúde, lazer, educação, transporte e creche a preços subsidiados;

III – desenvolver programas de regionalização e de desenvolvimento tecnológico, nos termos e condições estabelecidas pela legislação;

IV – Manter programas de gestão de qualidade, meio ambiente e de segurança e saúde ocupacional;

V – Manter em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa alusiva aos incentivos previstos nesta Lei, de acordo com modelo e especificações aprovados pela SEPLAN;

VI – Reservar parcela de sua produção de bens de consumo final para atender a demanda local, hipótese em que a sociedade empresária industrial incentivada deverá aplicar, na saída interna do produto, a base de cálculo do ICMS reduzida de forma que a carga tributária corresponda a 7% (sete por cento) do valor da operação;

VII – assegurar, em condições semelhantes de competitividade, quanto a preços, nestes incluídos os custos totais de logísticas, qualidade e prazo de entrega, preferência à aquisição de produtos intermediários, partes e peças, produtos secundários e materiais de embalagens, fabricados em território amazonense, preferencialmente no interior do Estado;

VIII – utilizar, em condições semelhantes de competitividade, infraestrutura local de serviços, tais como: publicidade, consultoria, construção civil, contabilidade, gráficos, segurança, fechamento de contrato de câmbio, aquisição de passagens aéreas e locação de veículos;

IX – Manter a administração no Estado, inclusive um diretor-gerente;

X – Recolher o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS e contribuições sociais e previdenciárias no Estado do Amazonas;

XI – manter menores e deficientes físicos em seu quadro funcional, salvo se a empresa incentivada desenvolver atividades penosas, perigosas ou insalubres, observada a legislação federal pertinente;

XII – recolher os ICMS apurados, relativos à saída do produto incentivado, no prazo regulamentar;

XIII – recolher contribuição financeira, em caráter irrevogável e irretratável, durante todo o período de fruição dos incentivos, observadas as formas e condições estabelecidas em regulamento. [...].”

Parágrafo único. Os incentivos fiscais devem guardar obediência aos seguintes princípios:

I – reciprocidade – contrapartida a ser oferecida pela beneficiária, expressa em salários, encargos e benefícios sociais locais, definidos nos arts. 8º e 212, da Constituição do Estado do Amazonas;

Em relação a cada contribuinte, o Estado do Amazonas edita um ato concessivo próprio especificando cada produto incentivado.

É importante destacar que, para o contribuinte usufruir do crédito estímulo do ICMS concedido pelo Estado do Amazonas, deverá obter junto à Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Inovação (SEDECTI) os competentes Laudos Técnicos de Inspeção, individualizados, para cada produto, cuja produção foi incentivada com estímulos fiscais.

Além da fiscalização da própria SEDECTI, todos os incentivos fiscais regionais passam pelo crivo da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), conforme estabelecido no art. 12 do Decreto n. 61.244/1967.

Pelo exposto, o benefício fiscal concedido a título de crédito estímulo de ICMS, pela Lei n. 2.826/2003, passa por criterioso exame jurídico para concessão dos atos concessivos e respectiva fruição do benefício, sendo inerente à sua aprovação que assegurem a efetiva “implantação ou expansão de empreendimento econômico”, atendendo ao critério da perfeita sincronia exigido no Parecer Normativo n. 112/1978.

Vale ressaltar, ainda, de acordo com a Lei Complementar n. 24/1975, não há necessidade de Convênio Confaz para que o Estado do Amazonas conceda incentivos fiscais às indústrias instaladas na ZFM, não podendo os demais entes da Federação excluir tais benefícios, senão vejamos o disposto em seu art. 15:

Art. 15 – O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.

No caso das subvenções concedidas pelo Amazonas, de forma acertada, a Segunda Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF, no Acórdão n. 1302-002.726¹⁵, decidiu que todos os incentivos fiscais das Leis ns. 1.939/1989, 2.390/1996 e 2.826/2003 detêm inegável natureza jurídica de subvenção de

15. CARF, Acórdão 1302-002.726, Terceira Câmara, Segunda Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, sessão 11.04.2018.

investimento, podendo usufruir do benefício de dedução da base de cálculo do lucro tributável:

Sem adentrar na questão teórica, observa-se, a partir dos documentos de fls. 344 a 346, que os ditos incentivos detêm inegável natureza fiscal, assim dispondo, também, as leis estaduais de nos 1.939/89, 2.390/96 e 2.826/03 (todas reproduzidas no recurso voluntário).

Neste particular, a despeito dos dados, fatos e documentos trazidos por força das resoluções proferidas neste julgado, descabem quaisquer discussões ulteriores; tais benefícios são, por força de lei, subvenção para investimento e, por isso, garantem ao contribuinte o direito de gozar da "isenção" tratada pelo art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77.

Não se deve olvidar que os incentivos fiscais concedidos pela Lei n. 2.826/2003 compõem o conjunto de benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus.

Dessa forma, pelo fato de esses incentivos terem fundamento de validade garantido pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), em que o constituinte originário assegurou a manutenção da Zona Franca de Manaus com todas as suas características até o ano de 2073, qualquer mitigação ou supressão desse incentivo poderá ser objeto de questionamento judicial.

Diante dessas considerações, de forma inquestionável, a concessão de crédito estímulo do ICMS pelo Estado do Amazonas tem natureza jurídica de subvenção de investimento.

Evidente, portanto, que esse benefício fiscal se destina ao estímulo à implantação ou à expansão do empreendimento econômico, o que legitima a classificação desse incentivo como subvenção de investimento, em harmonia com o entendimento fixado quando do julgamento do Tema 1.182 do STJ, corroborado pelo critério da "perfeita sincronia" definido no Parecer Normativo n. 112/1978.

Outro ponto relevante a ser destacado é a inserção do art. 92-B ao ADCT pela PEC n. 45, da Reforma Tributária. Esse dispositivo enfatiza que os mecanismos necessários à manutenção da Zona Franca de Manaus podem ser outorgados com ou sem contrapartida, conforme se extrai da redação do dispositivo:

Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos

extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Esse dispositivo somente corrobora a exegese de que o Estado do Amazonas se encontra numa situação peculiar, na qual seus incentivos fiscais podem ser outorgados, independentemente da referida comprovação da contrapartida de investimento pelo beneficiário.

Mesmo que tenha sido comprovado que a Lei n. 2.826/2003 atende ao critério da "perfeita sincronia", por incentivar a promoção de investimentos na integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos do Estado do Amazonas, não seria necessária a comprovação dessa contrapartida, conforme disposto no art. 92-B do ADCT.

7 CONCLUSÃO

Para melhor compreensão do tema, iniciou-se o estudo das subvenções a partir de breve digressão histórica, analisando as principais alterações legislativas sobre o tema, abordando, inclusive, seus aspectos contábeis.

Posteriormente, verificou-se que, a partir do julgamento do Tema 1.182, o STJ consolidou o entendimento de que não compete ao Poder Judiciário averiguar a conexão entre o incentivo fiscal de ICMS e sua utilização no projeto de "implantação e expansão de empreendimento econômico" do beneficiário.

Definiu-se também no julgamento que a Receita Federal, em procedimento fiscalizatório, eventualmente poderia glosar a dedução das subvenções na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na hipótese de os valores dos benefícios fiscais não terem sido destinados ao reinvestimento no empreendimento econômico.

A partir dessa conclusão, foram analisados alguns precedentes dos Tribunais Administrativos, os quais concluíram ser imprescindível a vinculação do benefício fiscal do ICMS ao reinvestimento no empreendimento econômico, e que afirmam ser necessário vincular o benefício fiscal de ICMS, em respeito ao critério da "perfeita sincronia" disposto no Parecer Normativo n. 112/1978.

Verificou-se, por meio da análise da natureza jurídica do crédito estímulo de ICMS regulamentado pela Lei n. 2.826/2003, que se trata de uma subvenção de investimento, cujo objetivo é estimular a implantação ou a expansão dos empreendimentos econômicos no Amazonas, para o fim de desenvolver a região.

Para outorga dos atos concessivos e respectiva fruição do crédito estímulo de ICMS, é necessário criterioso exame jurídico realizado pela SEDECTI e SUFRAMA, de maneira que o beneficiário comprove que seu projeto promove

o desenvolvimento regional, mediante a realização de investimento para projeto de implantação ou expansão de empreendimento econômico, sendo caracterizado como subvenção de investimento.

Assim, a despeito de a Lei n. 2.826/2003 atender ao critério da "perfeita sincronia" – uma vez que incentiva a promoção de investimentos na integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos do Estado do Amazonas –, a comprovação dessa contrapartida não seria mais necessária, a partir da modificação constitucional introduzida pela Emenda Constitucional n. 132, com a inclusão do art. 92-B ao ADCT.

Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (grifos nossos).

