

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10283.005506/2003-91
Recurso n° 141.268 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-00.566 – 1ª Turma
Sessão de 17 de maio de 2010
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente COMPAZ COMPONENTES DA AMAZÔNIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

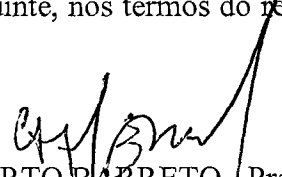
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

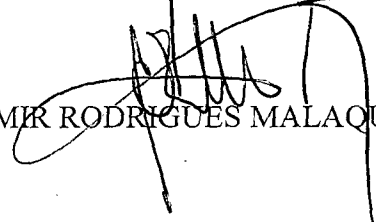
Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO. CONTRAPARTIDA. NÃO VINCULAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS. A concessão de incentivos às empresas consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Amazonas, dentre eles a restituição total ou parcial do ICMS, notadamente quando presentes a i) intenção da pessoa jurídica de Direito Público em subvencionar determinado empreendimento e o ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. O conjunto de obrigações assumidas pela beneficiária, em contrapartida ao favor fiscal, não configura aplicação obrigatória dos recursos transferidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso do contribuinte, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


CARLOS ALBERTO BARRETO - Presidente.


CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, João Carlos de Lima Junior, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gómes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte com fundamento no art. 7º, inciso II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, em face do Acórdão 101-95.642, proferido pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Os autos de infração foram lavrados em 01/10/2003 (fls. 958/997), para lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorrentes da não computação nas respectivas bases de cálculo, das subvenções recebidas do Governo do Estado do Amazonas nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001.

Intimada dos lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação em 03.11.2003 (fls. 1.003/1.010). Requereu o integral cancelamento dos autos de infração, inclusive no que tange à recomposição de seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, alegando, dentre outras razões, que a Fiscalização enquadrava incorretamente os incentivos fiscais de ICMS como subvenções para custeio, quando se tratavam de subvenções para investimento. Solicitou também, a recomposição do lucro da exploração, caso fosse mantida a exigência.

A decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém-PA (fls. 1.013/1.021), por unanimidade de votos, entendeu ser procedente o lançamento, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BENEFÍCIO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCRONISMO. DESCARACTERIZAÇÃO - Os valores correspondentes ao benefício fiscal de isenção ou redução de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro real. Dispositivos Legais: arts. 392 e 443 do RIR, de 1999; e Parecer Normativo CST 112, de 1978.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ISENÇÃO SUDAM - O gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se

justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício.

Sobrevieram, então, o Recurso Voluntário (fls. 1.024/1.044) e o Acórdão nº 101-95.642 (fls. 1.062/1.080). A antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negou provimento ao recurso, cuja decisão foi assim ementada:

IRPJ — SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. — RESTITUIÇÃO DO ICMS. — O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público traduzido pela restituição do ICMS, tendo como contra-partida a realização de gastos com benefícios sociais aos empregados (alimentação, saúde, lazer, transporte etc.), manutenção de atividades administrativas, concessão de descontos em operações de vendas, abrir vagas destinadas ao emprego de menores, se caracteriza como subvenção para custeio, e como tal deve ser oferecido à tributação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA — CSLL - Devido à estreita relação de causa e efeito a que se vincula ao lançamento principal deverá ser adotado ao lançamento reflexo, a mesma decisão do lançamento principal.

Recurso Negado.

A contribuinte apresentou, então, recurso especial (fls. 1.089/1.105), no qual intenta demonstrar divergência jurisprudencial no sentido de que os incentivos estaduais destinados ao desenvolvimento regional constituem subvenção para investimento e não para custeio, como decidiu o acórdão recorrido. Adicionalmente, a Contribuinte requer, caso seja vencida em sua tese e mantida a exigência, que seja recomposto o lucro da exploração, uma vez que também há dissenso jurisprudencial para esta situação.

Conforme o Despacho nº 284/2008 (fls. 1.166/1.167), restou admitido o Recurso Especial da contribuinte. Ato contínuo, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 1.169/1.175), sustentando os fundamentos do voto condutor e requerendo seja negado provimento ao recurso especial e mantido o acórdão da então Primeira Câmara do Primeiro Conselhos de Contribuintes.

É o relatório.



Voto

Conselheiro CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Os presentes autos tratam do lançamento do IRPJ e CSLL decorrentes dos valores restituídos de ICMS não computados na determinação do lucro líquido. Tais valores foram considerados pela decisão recorrida como “subvenções para custeio” e que, portanto, estão sujeitos à tributação, conforme o disposto no inciso I do art. 392 do RIR/1999.

O questionamento submetido à apreciação deste Colegiado cinge-se à caracterização ou não, como subvenção para investimento, dos valores de ICMS devolvidos à contribuinte pelo Estado do Amazonas. Uma vez considerados “subvenção para investimento”, tais valores podem não ser computados na base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL, conforme previsto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730/79, *verbis*:

“Art. 38.

(...)

§ 2º - *As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas com 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..” (negrito)

Segundo o voto condutor, “*para que se pudesse ter o incentivo como subvenção para investimento, o negócio realizado deveria evidenciar-se por presentes, de forma incontestável: a inequívoca intenção de subvencionar o empreendimento; a manifestação dessa intenção de forma concreta, do que resultaria a transferência dos recursos destinados ao aumento do estoque de capital; e a incorporação de tais recursos no patrimônio da beneficiária*” (fls. 1079).

Entendeu o acórdão que no presente caso trata-se de subvenções para custeio, as quais “*se traduzem com transferências de recursos para auxiliar a pessoa jurídica a cobrir seus custos e despesas operacionais, (...) estando manifesta a “intenção de prestar à recorrente auxílio na manutenção de gastos necessários à sua operação.”*” (fls. 1079).

A Recorrente, por sua vez, alega em síntese que neste caso efetivamente ocorreu a transferência de capital, a título de devolução de ICMS, com o único intuito de atrair investimentos para o Estado, e que situações como estas constituem hipótese de “subvenção para investimento”. Fundamenta sua argumentação com dispositivos de lei estadual que



estabelece a política de incentivos fiscais do Estado do Amazonas, os quais constituem o objeto deste litígio.

Esta é a questão controvertida, em síntese.

Assim, de início, impõe-se investigar a natureza jurídica do benefício fiscal do ICMS, do qual a Recorrente é beneficiária, e verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, conforme o entendimento do acórdão recorrido. Para tal, a análise da lei concessiva torna-se essencial para o deslinde da questão.

Segundo a Recorrente (fls. 1.097/1.099), este benefício fiscal é concedido com fulcro na Lei Estadual nº 1.939, de 27 de dezembro de 1989 com suas alterações posteriores. Em seu art. 2º, § 1º, verifica-se a natureza dos recursos transferidos e a forma como se processará a subvenção pelo Governo do Estado do Amazonas. Os recursos possuem natureza tributária, pois advêm da renúncia fiscal relativa ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e se processará na forma de restituição total ou parcial à empresa beneficiária, *verbis*:

“Art. 2º Os incentivos fiscais de competência do Estado são os relativos ao art. 145, inciso I, alínea “b” da Constituição do Estado do Amazonas e destinar-se-ão às empresas industriais, agroindustriais e agropecuárias, instaladas ou que venham a se instalar no Estado do Amazonas.

§ 1º O incentivo fiscal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, constitui-se na restituição total ou parcial, de acordo com as características da empresa beneficiária.(negrito)

No caso dos autos, portanto, segundo a lei concessiva, trata-se de benefício fiscal caracterizado pela devolução ou restituição de ICMS à pessoa jurídica. Esta caracterização inicial do benefício é fundamental para a presente análise. Como se verá mais adiante, a natureza jurídica do favor fiscal é determinante para sua consideração como subvenção para investimento e, no plano federal, o tratamento fiscal pertinente, na forma do disposto no art. 38, § 2º do Decreto-lei nº 1.598/77, acima mencionado.

Em seu art. 4º, a referida lei estabelece que os incentivos têm por objetivo geral o desenvolvimento econômico do Estado, mediante a expansão e modernização da atividade econômica. *Verbis*:

“Art. 4º Os incentivos fiscais e extrafiscais do Estado do Amazonas visam a integração, expansão, modernização e consolidação dos setores agropecuário, agroindustrial, industrial, comercial e de prestação de serviços, com ênfase no desenvolvimento do Estado.” (negrito)

De fato, desde o final do último século, os estados federados vêm travando intensa batalha para atrair investimentos para seu território e assim incrementar sua atividade econômica. No âmbito dos estados, foram instituídos sistemas de captação de investimentos voltados para a diversificação e ampliação de suas estruturas econômicas, com a consequente

geração de empregos e elevação da renda. Pelas suas características, é forçoso admitir que os benefícios fiscais ora em discussão se amoldam a esta política de captação de investimentos perpetrada pelos governos estaduais.

Um dos fundamentos da decisão recorrida é a não caracterização da intenção do subvencionador em transferir capital para investimentos. Sustenta o voto condutor que, para que se pudesse ter o incentivo como subvenção para investimento, o negócio realizado deveria evidenciar-se por presente, de forma incontestável, a inequívoca intenção do ente público de subvencionar o empreendimento.

Ora, verifica-se na lei estadual, que os incentivos visam promover os investimentos para integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos daquele Estado. Ao percorrer o dispositivo, nota-se que a lei é clara ao estabelecer que os incentivos visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região. Assim, ao contrário da decisão recorrida, não há como considerar que a renúncia fiscal, consubstanciada pela restituição do ICMS à Recorrente, seja única e tão somente para recuperar custos de sua atividade operacional, desvinculada de qualquer interesse público maior.

Ademais, a mesma lei estabelece como critério para a concessão do benefício a presença do “fundamental interesse” ao desenvolvimento do Estado. Neste sentido, faz-se oportuna a transcrição dos arts. 6º e 7º, que definem quais empresas poderão receber tais benefícios fiscais:

“Art. 6º As empresas industriais, agroindustriais, agropecuárias e cooperativas de produção em funcionamento, as em implantação e as que venham a se instalar, poderão gozar dos incentivos fiscais de que trata o artigo 2º, na forma disposta nesta Lei.

§ 1º A concessão dos incentivos caberá unicamente às empresas consideradas de fundamental interesse ao desenvolvimento do Estado do Amazonas.

(...)

Art. 7º Consideram-se de fundamental interesse ao desenvolvimento do Estado do Amazonas para efeito do que dispõe esta Lei, as empresas que satisfaçam pelo menos 3 (três) das seguintes condições:

a) concorram para a integração e consolidação do parque industrial do Estado do Amazonas;

b) contribuam para o incremento do nível de aproveitamento industrial do Estado do Amazonas;

c) contribuam para o aumento da exportação estadual para o mercado internacional;

d) promovam investimento em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia de processo e/ou produto, de acordo com programa plurianual submetido à apreciação da Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo e homologados pelo CODAM;

e) contribuam para substituir importações nacionais e/ou estrangeiras;



f) promovam a interiorização de desenvolvimento econômico e social do Estado.

g) contribuam para o aumento da produção agropecuária do Estado.

h) seja gerador de empregos e que a participação do custo da mão-de-obra seja correspondente a, no mínimo, 1,5% (um e meio por cento) do custo final do produto.

(...)” (negrito)

Como facilmente se vê nas partes destacadas no texto, as condições estabelecidas pela lei para a concessão dos benefícios fiscais revelam que as empresas beneficiárias **deverão promover o desenvolvimento da região**, mediante a realização de **investimentos**. Desse modo, é imperioso reconhecer que a Lei Estadual manifesta a intenção do Estado do Amazonas em destinar as devoluções do ICMS na forma de subvenções para investimento e não para custeio, como impropriamente entendeu o acórdão recorrido.

Nesta mesma linha de raciocínio e para corroborar este entendimento, mister analisar também os procedimentos regulamentares para a concessão do benefício, os quais revelam a vinculação destes recursos a projetos de investimento aprovados e fiscalizados pelas autoridades estaduais.

O Decreto Estadual nº 12.814-A, de 23 de fevereiro de 1990 (DOE de 23.02.1990) regulamentou a aludida Lei Estadual. No que diz respeito ao processo de concessão dos benefícios, este assim dispôs na Subseção II – Do Requerimento, Processamento e Formatação da Concessão:

*Art. 9º As empresas interessadas **requererão** os incentivos de que trata o art. 2º deste Regulamento ao Governo do Estado do Amazonas, através da Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo, **instruindo o requerimento com projeto técnico e de viabilidade econômica que demonstre a exequibilidade do empreendimento.***

§ 1º Competirá à SIC a edição das instruções e procedimentos que deverão ser atendidos na apresentação do projeto a que se refere o “caput” deste artigo.

§ 2º O descritivo dos efeitos ambientais decorrentes da produção do bem a ser incentivado, deve ser encaminhado ao Instituto de Desenvolvimento dos Recursos Naturais e Proteção Ambiental do Estado do Amazonas - IMA, pela empresa beneficiária, não sendo submetido o projeto técnico e de viabilidade econômica ao Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas - CODAM sem a juntada do parecer favorável supracitado.

*§ 3º Tendo obtido o parecer favorável da SIC e do IMA, a Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo **proporá a aprovação do projeto ao Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas - CODAM, instruindo sua proposição com o respectivo relatório de análise técnica.***



§ 4º Não tendo sido recomendada a concessão do incentivo, fica assegurada à empresa solicitante o direito de recurso ao Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas - CODAM.

§ 5º *Referendado pelo Conselho de Desenvolvimento do Estado do Amazonas - CODAM, através de Resolução, a concessão do incentivo fiscal do ICMS efetivar-se-á por Decreto Governamental, no qual deverá constar, além da qualificação da empresa incentivada, os seguintes dispositivos:*

- a) prazo, forma e percentual de restituição do ICMS;
- b) discriminação dos produtos incentivados, com seus respectivos códigos numéricos NBM;
- c) *obrigatoriedade da solicitação de Laudo Técnico de Inspeção, pela empresa incentivada, para fins de constatação do integral cumprimento quanto às condições estabelecidas no ato de concessão do benefício fiscal;*
- d) *obrigatoriedade da empresa incentivada assumir as condições, encargos e ônus constantes da Lei 1.939, de 27 de dezembro de 1989 e sua regulamentação; e;*
- e) *sujeição às penalidades previstas na Lei 1.939, de 27 de dezembro de 1989 e neste Regulamento, quando da ocorrência de infrações ali tipificadas.*

§ 6º *O termo inicial de vigência do Incentivo Fiscal de Restituição do ICMS é a data da publicação do Decreto Concessivo no Diário Oficial do Estado do Amazonas.*

§ 7º *A aplicação do incentivo fiscal de restituição do ICMS está condicionada à expedição de Laudo Técnico de Inspeção pela Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Turismo.*

(...) (negrito)

Os trechos acima destacados revelam parte das exigências para a concessão do benefício e indicam que o Estado quer assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei. Resta patente que a concessão do benefício está condicionada a determinados requisitos a serem atendidos pelas empresas beneficiárias, dentre eles, **a apresentação de projeto técnico e de viabilidade econômica do empreendimento**; a aprovação das autoridades ambientais e do Conselho de Desenvolvimento da Amazônia; além de Laudo Técnico de Inspeção para comprovar a aplicação dos recursos.

Com efeito, estes procedimentos burocráticos, dentre outros, confirmam o objetivo econômico delineado pela lei para os benefícios fiscais. Ademais, demonstram a preocupação do Estado com os mecanismos de controle para que os objetivos da lei sejam alcançados.

Por isso, não há como admitir que não está presente a manifestação concreta do Estado do Amazonas em subvencionar empreendimentos voltados ao desenvolvimento econômico da região. Neste ponto, assiste razão à contribuinte.

A Recorrente insurge-se também contra o fundamento da decisão que considerou que havendo como contrapartida a realização de gastos com benefícios sociais aos

empregados, restaria caracterizada a subvenção para custeio, e como tal, estaria sujeita à tributação. Argumenta a defesa que os benefícios concedidos pelo Estado não subsidiam tais despesas. (fls. 1099).

De fato, a ementa do acórdão recorrido diz:

“O incentivo fiscal concedido pelo Poder Público traduzido pela restituição do ICMS, tendo como contrapartida a realização de gastos com benefícios sociais aos empregados (alimentação, saúde, lazer, transporte etc.), manutenção de atividades administrativas, concessão de descontos em operações de vendas, abrir vagas destinadas ao emprego de menores, se caracteriza como subvenção para custeio, e como tal deve ser oferecido à tributação.” (negrito)

Parece-me que aqui também assiste razão à Recorrente.

Não é razoável considerar que as exigências estabelecidas pela lei estadual, que concede os benefícios constituam a destinação obrigatória dos recursos transferidos pelo Poder Público. Mister analisar agora o art. 19 da lei, o qual estabelece parte das exigências a serem cumpridas pelas empresas beneficiárias, *verbis*:

“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.

II - manter programas de benefícios sociais para os seus empregados, de acordo com o enunciado no artigo 8º e 212, parágrafo 1º, da Constituição Estadual, especialmente, nas áreas de alimentação, saúde, lazer, educação, transporte e creche, a preços subsidiados;

III - apresentar à SIC programas de regionalização, implementando-os na forma homologada pelo CODAM;

IV - apresentar à SIC programas plurianuais de investimento, em desenvolvimento tecnológico, no Estado do Amazonas, a serem implementados na forma homologada pelo CODAM;

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 SIC;

VI - conceder, nas vendas para empresas comerciais locais, regularmente inscritas na SEFAZ, desconto equivalente à parcela do ICMS restituído na operação;

VII - manter a administração, inclusive a contabilidade, no Estado do Amazonas, bem como utilizar a infra-estrutura de serviço local;

VIII - manter menores em seu quadro funcional, salvo se a empresa incentivada desenvolver atividades penosas, perigosas ou insalubres.

IX – recolher, em caráter irrevogável e irretratável, contribuição financeira, durante todo o período de fruição dos incentivos, em importância correspondente a um e meio por cento sobre o valor do ICMS restituível, em cada período de apuração, em favor da Universidade do Estado do Amazonas - UEA, na forma e no prazo previstos em regulamento.” (Inciso incluído pelo art. 1º da Lei nº 2.721/2002).

(...)” (negrito)

Os dispositivos destacados demonstram inequivocamente que a restituição do ICMS, de que é beneficiária a Recorrente, encontra-se subordinada a uma série de obrigações impostas pelo ente estatal, como **contraprestação** do favor fiscal deferido. A concessão do benefício é prevista em caráter geral às empresas que atenderem aos requisitos e cumprirem as contraprestações estabelecidas. **Não significa, porém, que os recursos transferidos para a pessoa jurídica devam ser aplicados obrigatoriamente no custeio destas exigências.**

De fato, a restituição do ICMS, aqui tratada, tem como **contrapartida** gastos com benefícios sociais aos empregados (alimentação, saúde, lazer, transporte etc.), concessão de descontos em operações de vendas, abertura de vagas destinadas ao emprego de menores, dentre outras. A concessão do benefício, por força de disposição legal, deve pautar-se pelo princípio da reciprocidade, conforme disposto no art. 2º, § 2º da referida Lei Estadual:

Art. 2º Os incentivos fiscais de competência do Estado são os relativos ao art. 145, inciso I, alínea "b" da Constituição do Estado do Amazonas e destinar-se-ão às empresas industriais, agroindustriais e agropecuárias, instaladas ou que venham a se instalar no Estado do Amazonas.

(...)

§ 2º Os incentivos fiscais a serem concedidos às empresas beneficiárias 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 Amazonas;

(...)” (negrito)

Mas isso não quer dizer que os recursos vertidos do Poder Público destinam-se obrigatoriamente ao pagamento ou custeio destes benefícios sociais. Se assim fosse, não teria sentido algum o disposto no art. 9º da Lei, o qual exige a apresentação de projeto técnico e de viabilidade econômica demonstrando ser exequível o empreendimento. Bastava verificar se os recursos despendidos estão sendo aplicados nos benefícios sociais.

Na verdade, estas exigências constituem indicadores do desenvolvimento econômico almejado e atuam como **deveres correlatos ao benefício fiscal**, diante das necessidades e carências daquele Estado. As exigências legais são a contraprestação do favor fiscal, porém não soa razoável, à luz do referido diploma legal, que os valores restituídos de ICMS sejam automaticamente classificados como subvenção para custeio, pois não se destinam ao pagamento ou recuperação destas despesas. Por outras palavras, tais dispositivos não fixam o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos mas, ao contrário, **apenas especificam as**

contraprestações que não serão necessariamente suportadas pelos valores subvencionados.

É correto, portanto, admitir que os valores restituídos de ICMS à Recorrente não podem ser considerados como subvenção para custeio ao argumento de que a pessoa jurídica beneficiária assumiu um conjunto de obrigações e cumprirá determinadas exigências de cunho social.

Por fim, resta verificar se as transferências foram incorporadas ao patrimônio da Recorrente e contabilizadas na forma estabelecida pelo referido § 2º do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598/77, *verbis*:

“Art. 38.

(...)

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas com 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

(...)” (negrito)

No caso dos presentes autos, conforme registros no Livro Razão (fls. 353/388) e quadro demonstrativo elaborado pela Fiscalização (fls. 985/987), verifica-se que a Contribuinte recebeu mensalmente ao longo dos anos 1999, 2000 e 2001 valores a título de devolução de ICMS. Tais valores foram contabilizados a crédito da conta “241030400002 – Reserva Incent.Fiscais-ICMS”, portanto, de acordo com a previsão legal.

Da mesma forma, as demonstrações contábeis acostadas aos autos (fls. 438/501) indicam a conta Reserva de Capital – Reserva de Incentivos Fiscais com saldo ao longo dos referidos anos de 1999 a 2001, o que demonstra que os recursos recebidos foram incorporados ao patrimônio da Recorrente.

Mantido em conta de reserva de capital no patrimônio líquido, os valores estão representados em contas do ativo, cumprindo-se o intuito do poder público de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Concluindo esta análise, em resumo resta claro o entendimento de que:

a) as transferências de recursos do Estado do Amazonas, realizadas com base na Lei Estadual nº 1.939/1989, constituem subvenção para investimento, pois visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região;

b) a concessão do benefício, conforme o Decreto Estadual nº 12.814-A/1990, está condicionada a determinadas exigências documentais que indicam a intenção do Estado em assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei;

c) as exigências legais, traduzidas pelos benefícios sociais, nada mais representam que a contraprestação do favor fiscal, pois não possuem o condão de fixar o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos; e

d) os recursos decorrentes da restituição do ICMS, devidamente contabilizados em conta de Reserva de Capital, estão de acordo com a condição estabelecida pelo referido § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Quanto à recomposição do lucro da exploração, torna-se desnecessário analisar os argumentos da contribuinte, pois tornou-se prejudicada sua apreciação.

Em face do exposto, manifesto-me por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, para reformar o acórdão recorrido e afastar a exigência.

É como voto.


CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Relator