



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

81 – COSIT

DATA

15 de maio de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL PARA INVESTIMENTO. PREJUÍZO FISCAL. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. NOVA SISTEMÁTICA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO LUCRO REAL.

Se em determinado período a pessoa jurídica excluir os valores recebidos a título de subvenção governamental da apuração do lucro real, apurar prejuízo contábil e não puder constituir a reserva de incentivos fiscais, de que trata art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tal constituição deverá ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

É facultativo o registro da subvenção governamental para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico na conta de reserva de incentivos fiscais, que permitia a sua exclusão na determinação do lucro real, desde que, por via de regra, tivesse sido efetuado até 31 de dezembro do ano em curso. Por outro lado, a não constituição dessa reserva implicava a tributação da subvenção na pessoa jurídica.

Até o período de apuração relativo ao ano-calendário de 2023, foi garantido aos contribuintes que, cumulativamente, atendiam ao disposto no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 4 de dezembro de 2024, e nas demais normas relativas à aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a exclusão, para fins fiscais, da receita contábil de subvenção para investimento do lucro real.

Para fins dos tributos federais, a partir de 1º de janeiro de 2024, as subvenções governamentais para investimento estão regidas pela Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2024, ante a ausência de previsão legal, não é mais autorizada a exclusão do lucro real das receitas decorrentes de subvenções governamentais para investimento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 169, DE 27 DE SETEMBRO DE 2021; Nº 107, DE 25 DE ABRIL DE 2024; Nº 11, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2025; E Nº 216, DE 8 DE OUTUBRO DE 2025

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 30; Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, arts. 19, VI, e 19-A, III e § 1º; Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, arts. 1º, 16, 21 e 22; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 111 e 176; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, arts. 177, 187 e 195-A; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, arts. 9º e 12; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 198; ADI RFB nº 4, de 4 de dezembro de 2024; e Pronunciamento Técnico CPC 07.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL PARA INVESTIMENTO. PREJUÍZO FISCAL. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. NOVA SISTEMÁTICA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO RESULTADO AJUSTADO.

Se em determinado período a pessoa jurídica excluir os valores recebidos a título de subvenção governamental da apuração do resultado ajustado, apurar prejuízo contábil e não puder constituir a reserva de incentivos fiscais, de que trata art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tal constituição deverá ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

É facultativo o registro da subvenção governamental para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico na conta de reserva de incentivos fiscais, que permitia a sua exclusão na determinação do resultado ajustado, desde que, por via de regra, tivesse sido efetuado até 31 de dezembro do ano em curso. Por outro lado, a não constituição dessa reserva implicava a tributação da subvenção.

Até o período de apuração relativo ao ano-calendário de 2023, foi garantido aos contribuintes que, cumulativamente, atendiam ao disposto no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 4 de dezembro de 2024, e nas demais normas relativas à aplicação dos arts. 30 e 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a exclusão, para fins fiscais, da receita contábil de subvenção para investimento da base de cálculo da CSLL.

Para fins dos tributos federais, a partir de 1º de janeiro de 2024, as subvenções governamentais para investimento estão regidas pela Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2024, ante a ausência de previsão legal, não é mais autorizada a exclusão do resultado ajustado das receitas decorrentes de subvenções governamentais para investimento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 169, DE 27 DE SETEMBRO DE 2021; Nº 107, DE 25 DE ABRIL DE 2024; Nº 11, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2025; E Nº 216, DE 8 DE OUTUBRO DE 2025

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, arts. 30 e 50; Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, arts. 19, VI, e 19-A, III e § 1º; Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, arts. 1º, 16, 21 e 22; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 111 e 176; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, arts. 177, 187 e 195-A; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, arts. 9º e 12; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 198; ADI RFB nº 4, de 4 de dezembro de 2024; e Pronunciamento Técnico CPC 07.

RELATÓRIO

1. A consulente, pessoa jurídica de direito privado acima identificada, apresentou consulta sobre interpretação da legislação tributária federal, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, acerca do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especificamente em relação ao tratamento tributário das subvenções para investimentos.
2. Afirma que tem como objeto social a fabricação e a comercialização no atacado e no varejo de movelaria e que atualmente acumula, em sua escrituração contábil, um prejuízo no montante de R\$ XXXX.
3. Destaca que esse cenário de prejuízo fiscal em seu desfavor vem se arrastando durante anos, de modo que, embora possua subvenção para investimento outorgada pelo Estado da Bahia, ainda não foi possível constituir a reserva de incentivos fiscais nos termos do art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, levando-se em consideração o cenário deficitário desde a outorga do referido incentivo fiscal.
4. Alega que está avaliando a possibilidade de reduzir o seu capital social bem como absorver o seu prejuízo fiscal, circunstância que, segundo a consulente, fará com que a empresa

passa a auferir lucros e, conseqüentemente, poderá constituir a reserva de incentivos fiscais conforme determinado na Instrução Normativa acima mencionada.

5. Expõe que não compreende bem os dispositivos contidos na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, relativos à constituição da reserva de incentivo fiscal e o prazo para fazê-lo, razão pela qual “urge a necessidade da presente consulta acerca da interpretação da legislação tributária”.

6. Cita que o art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, especificamente o §1º, determina a necessidade de constituição da reserva de incentivos fiscais bem como de sua recomposição quando ela for utilizada para fins de absorção de prejuízo e/ou aumento de capital social. Contudo, para a consulente, a norma tributária não delimita o prazo dessa constituição, tampouco o montante ou a possibilidade de se constituir uma parcela da reserva com o lucro líquido obtido e outra parcela de o lucro ser distribuída aos acionistas, durante os anos subsequentes até que se constituísse integralmente a referida reserva.

7. Apresenta o seguinte exemplo hipotético:

(...) num exemplo hipotético da Consulente auferir lucro líquido de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e tivesse que constituir uma reserva de incentivos fiscais no montante de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), poderia a mesma constituir R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) de reserva neste primeiro ano/competência e distribuir aos seus sócios acionistas os R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) restantes e continuar constituindo a reserva a medida que forem apurados lucros nos períodos seguintes ou estaria a mesma obrigada a constituir, primeiro, integralmente a reserva, para, somente depois poder distribuir lucros aos seus acionistas.

8. Ante o exposto, questiona:

- 1. Precisaremos destinar todo o nosso resultado para a recomposição da reserva de incentivos fiscais?*
- 2. A recomposição da reserva, pode ser feita com parte do lucro, sendo outra parte destinada a distribuição?*
- 3. Qual o período de corte para considerar o montante necessário para constituição da reserva de incentivos fiscais? Os últimos 5 anos ou todo o período em que a consulente estava tendo prejuízo e, ao mesmo tempo, receitas de subvenções para investimento?*
- 4. Caso a consulente tenha deixado de excluir a receita de subvenção para investimento na base de cálculo do IRPJ/CSLL de algum período de apuração, se faz necessário constituir reserva de incentivo fiscal em relação a este período em que ela não gozou da não tributação desta receita?*
- 5. Após revogação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, através da Lei nº 14.789/2023, se faz necessária a constituição de reservas de incentivos fiscais para as subvenções recebidas a partir do ano calendário 2024?*

9. Por fim, a consultante presta as declarações previstas no art. 14 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

FUNDAMENTOS

10. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

11. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

12. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações ou interpretações e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

13. No que diz respeito aos questionamentos acerca da recomposição da reserva de incentivos fiscais, matéria objeto das dúvidas contidas nas perguntas de número um, dois e três, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se pronunciou em caso semelhante, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 107, de 25 de abril de 2024, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 30 de abril de 2024. Abaixo, transcreve-se trechos do referido ato que tratam da matéria:

12. Sobre as subvenções para investimento, a legislação de regência vigente à época da apresentação da consulta estabelecia:

Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014

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 nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

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; ou

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.

§ 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 previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

(...)

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

.....
.....

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 17 de março de 2017

Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual 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 prevista no 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; ou

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.

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 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.

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)
(grifos não constam do original)

12.1. Do exame dos dispositivos colacionados acima, infere-se que:

a) se em determinado período a pessoa jurídica apurou prejuízo contábil e não pode constituir a reserva de incentivos fiscais, tal destinação deveria ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. Assim, diferentemente do que foi questionado pela consulente na questão de número 2, para que não ocorra a tributação dos valores contabilizados como subvenção para investimento, a reserva de lucros não somente poderia, mas **deveria** ser constituída nos períodos posteriores em que houvesse o auferimento de lucro;

b) caso seja adotada a periodicidade trimestral para apuração do IRPJ, situação da consulente, o registro na reserva de incentivos fiscais deveria ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso, quando houvesse a apuração de lucros; e

c) o valor excluído da apuração do lucro real na parte A do e-Lalur deveria ser controlado na parte B.

12.2. Veja-se também que o § 3º tanto do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, quanto do art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017, utilizou a expressão “prejuízo contábil ou lucro líquido contábil”. Dessa forma, o valor registrado na reserva de incentivos fiscais a título de subvenção para investimento era limitado ao lucro líquido contábil do período em questão.

13. O prejuízo fiscal, por sua vez, é o valor negativo obtido após a realização dos ajustes permitidos e/ou determinados na legislação do IRPJ, adições e exclusões, a partir do lucro ou prejuízo contábil apurado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

13.1. Por conseguinte, considerando-se a hipótese em que houve prejuízo contábil em determinado trimestre e a pessoa jurídica realizou a exclusão dos valores relativos à receita de subvenção para investimento na determinação do lucro real, pode ocorrer o aumento do prejuízo fiscal inicialmente apurado. Em outras palavras, não há norma que determine que a pessoa jurídica somente possa excluir os valores relativos à subvenção para investimento da determinação do lucro real em caso de apuração de lucro líquido, de forma que não haja incremento de eventual prejuízo fiscal apurado.

13.2. As regras contidas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluindo a autorização legal para exclusão dos valores recebidos a título de subvenção governamental para investimento da determinação do lucro real, visavam permitir que o beneficiário da subvenção destinasse de forma efetiva e específica à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, **evitando-se** não apenas a incidência de tributação, mas **também a distribuição de tais recursos aos sócios** e/ou titular da pessoa jurídica.

14. **Frisa-se, contudo, a necessidade de a pessoa jurídica constituir a reserva de incentivos fiscais nos períodos subsequentes em que aufera lucro e do controle dos valores no e-Lalur, para que haja a adição dos respectivos valores à apuração do lucro real em caso de descumprimento das condições previstas na legislação.**

15. Ademais, cientifica-se à consulente que o entendimento exposto nesta Solução de Consulta também se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por força do art. 50 da Lei nº 12.973, de 2014.

16. Por fim, registra-se que a Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023, convertida na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, revogou os dispositivos referenciados na presente Solução de Consulta, com produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

(destaques não constam do original)

14. Conforme pontuado na solução de consulta em comento, se em determinado período a pessoa jurídica excluir os valores recebidos a título de subvenção governamental da apuração do lucro real e do resultado ajustado, apurar prejuízo contábil e não puder constituir a reserva de incentivos fiscais, de que trata art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tal destinação **deverá** ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes até que a reserva esteja totalmente constituída, de forma que sejam observadas as regras contidas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, evitando-se não apenas a incidência da tributação sobre os valores da subvenção, mas também a distribuição de tais recursos aos titulares, sócios ou acionistas, da pessoa jurídica.

15. Nesses termos, com fundamento no §§ 1º, 2º e 5º do art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, se não houver a recomposição da reserva de incentivos fiscais em sua totalidade, à medida que os lucros forem auferidos pela pessoa jurídica, antes da destinação de parte do resultado aos acionistas/sócios, o valor anteriormente excluído da apuração do lucro real e do resultado ajustado deverá ser adicionado na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, incidindo-se a tributação sobre os valores recebidos a título de subvenção em decorrência do descumprimento das condições previstas na legislação tributária.

16. Além disso, a recomposição da reserva de incentivos fiscais deve ser feita em sua totalidade, independentemente do tempo transcorrido entre o momento em que a pessoa jurídica tenha começado a utilizar os valores relativos a subvenções governamentais, que foram excluídos da apuração do lucro real e do resultado ajustado, para a absorção de prejuízos, e quando voltou a apurar lucros, podendo realizar a recomposição da reserva. Ou seja, não há na legislação em questão qualquer prazo limite que determine que, a partir de determinado momento, não seja mais necessário recompor o saldo da reserva de incentivos fiscais.

17. Esse entendimento também pode ser inferido a partir do disposto no § 5º do art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que determina a adição dos valores anteriormente excluídos apenas “quando descumpridas as condições previstas neste artigo”. Assim, a pessoa jurídica deixa de observar as condições previstas na legislação tributária a partir do momento em que auferir lucro e, devendo destiná-lo à recomposição da reserva de incentivos fiscais, deixa de fazê-lo.

18. A despeito do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, ter sido revogado, as disposições contidas na Solução de Consulta nº 107, de 2024, permanecem válidas, tendo em vista que a mesma exigência foi inserida no art. 16 da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, que dispõe sobre crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico e que revogou o citado art. 30, nos seguintes termos:

Art. 16. Os valores registrados na reserva a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em razão da aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, ou no § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, somente poderão ser utilizados 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 deste artigo, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º Os valores de que trata o caput serão tributados caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da prevista no caput deste artigo, 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 de 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; ou

III - **integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.**

(destaques não constam do original)

19. Acerca da dúvida contida na questão de número quatro, já se pronunciou a Cosit, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 169, de 27 de setembro de 2021, cuja ementa foi publicada no DOU de 30 de setembro de 2021, nos seguintes termos:

DO IRPJ E DA CSLL

14. *Isto posto, cabe recordar o disposto no art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que prevê a seguinte opção:*

Art. 195-A. A assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

(destaque nosso)

(...)

19. *Do exame dos dispositivos legais e regulamentares colacionados acima, depreende-se que uma das condições para a não tributação do valor subvencionado é a sua destinação (facultativa) à reserva de incentivos fiscais, denotada pela utilização do verbo “poderá” na dicção do art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. Logo, infere-se que a não constituição dessa reserva implicará a tributação da subvenção na pessoa jurídica pelo IRPJ e pela CSLL.*

(alguns destaques não constam do original)

20. Depreende-se da Solução de Consulta Cosit nº 169, de 27 de setembro de 2021, que a destinação de valores de subvenção governamental recebida para a reserva de incentivos fiscais é facultativa e que, caso a pessoa jurídica opte pela não constituição dessa reserva, haverá a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o valor da subvenção. Ao contrário, se a pessoa jurídica ofereceu os valores recebidos a título de subvenção governamental à tributação, no que diz respeito à legislação tributária, não há necessidade de constituição da reserva de incentivos fiscais.

21. Ressalta-se ainda que a facultatividade de destinação de valores recebidos à título de subvenção governamental para reserva de incentivos fiscais interfere na apuração do IRPJ e da CSLL apenas em relação aos fatos geradores anteriores à produção de feitos da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, tendo-se em vista que, a partir de 1º de janeiro de 2024, as subvenções governamentais são tributadas no âmbito do regime do lucro real independentemente do registro na citada reserva de lucros. Neste contexto, para os fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 2023, não se faz necessário constituir a reserva de incentivos fiscais para escriturar a subvenção para investimento recebida.

22. Em relação à pergunta de número cinco, também já se pronunciou a Cosit, por meio das Soluções de Consulta Cosit nº 11, de 18 de fevereiro de 2025, e nº 216, de 8 de outubro de 2025, cujas ementas foram publicadas no DOU de 20 de fevereiro de 2025 e de 10 de outubro de 2025, respectivamente, nos seguintes termos:

Solução de Consulta Cosit nº 11, de 18 de fevereiro de 2025

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. APLICABILIDADE DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014.

Até o período de apuração relativo ao ano-calendário de 2023, foi garantido aos contribuintes que, cumulativamente, atendiam ao disposto no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 2024, e nas demais normas relativas à aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, a exclusão, para fins fiscais, da receita contábil de subvenção para investimento do lucro real.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei nº 14.789, de 2023, art. 21, IV; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; e ADI RFB nº 4, de 2024.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO DO EXERCÍCIO. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. APLICABILIDADE DOS ARTS. 30 E 50 DA LEI Nº 12.973, DE 2014.

Até o período de apuração relativo ao ano-calendário de 2023, foi garantido aos contribuintes que, cumulativamente, atendiam ao disposto no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 2024, e nas demais normas relativas à aplicação dos arts. 30 e 50 da Lei nº 12.973, de 2014, a exclusão, para fins fiscais, da receita contábil de subvenção para investimento da base de cálculo da CSLL (resultado do exercício).

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; Lei nº 14.789, de 2023, art. 21, IV; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; e ADI RFB nº 4, de 2024.

.....
Solução de Consulta Cosit nº 216, de 8 de outubro de 2025

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REVOGAÇÃO DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVA SISTEMÁTICA INTRODUZIDA PELA LEI Nº 14.789, DE 2023. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS FEDERAIS.

A partir de 1º de janeiro de 2024, as subvenções para investimento e seus efeitos tributários estão regidos pela Lei nº 14.789, de 2023. Para os fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 2024, em razão da entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 2023, e ante a ausência de previsão legal, não há mais hipótese na norma que autorize a exclusão da base de cálculo do IRPJ das receitas decorrentes de subvenções governamentais, independentemente de serem classificadas como subvenções de custeio ou investimento, inclusive as decorrentes de incentivo fiscal de ICMS outorgado na modalidade de crédito presumido, seja qual for o regime de apuração - lucro real, presumido ou arbitrado.

Dispositivos legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30, 50; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19, VI e 19-A, III e § 1º; Lei nº 14.789, de 2023, arts. 1º, 21, 22; Lei nº 5.172 de 1966, arts. 111, 176; Lei nº 6.404 de 1976, arts. 177, 187; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 9º, 12. RICMS/SP, anexo III, art. 40.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REVOGAÇÃO DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVA SISTEMÁTICA INTRODUZIDA PELA LEI Nº 14.789, DE 2023. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS FEDERAIS.

A partir de 1º de janeiro de 2024, as subvenções para investimento e seus efeitos tributários estão regidos pela Lei nº 14.789, de 2023. Para os fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 2024, em razão da entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 2023, e ante a ausência de previsão legal, não há mais hipótese na norma que autorize a exclusão da base de cálculo da CSLL das receitas decorrentes de subvenções governamentais, independentemente de serem classificadas como subvenções de custeio ou investimento, inclusive as decorrentes de incentivo fiscal de ICMS outorgado na modalidade de crédito presumido, seja qual for o regime de apuração - resultado do exercício, resultado presumido ou resultado arbitrado.

Dispositivos legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30, 50; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19, VI e 19-A, III e § 1º; Lei nº 14.789, de 2023, arts. 1º, 21, 22; Lei nº 5.172 de 1966, arts. 111, 176; Lei nº 6.404 de 1976, arts. 177, 187; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 9º, 12. RICMS/SP, anexo III, art. 40.

23. Conforme entendimento acima exposto, para os fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 2024, em razão da entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, e ante a ausência de previsão legal, não há mais hipótese na norma que autorize a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das receitas decorrentes de subvenções governamentais,

independentemente de serem classificadas como subvenções de custeio ou investimento e serem destinadas para reservas de incentivos fiscais, inclusive as decorrentes de incentivo fiscal de ICMS outorgado na modalidade de crédito presumido.

24. E, apesar de não ter sido objeto de questionamento, informa-se à interessada o entendimento desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil acerca da restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social capitalizado por subvenção de investimento recebida na vigência e conforme as regras do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, consubstanciado na Solução de Consulta Cosit nº 220, de 15 de outubro de 2025, cuja ementa foi publicada no DOU de 20 de outubro de 2025, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE CAPITAL APÓS CAPITALIZAÇÃO DE RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. TRIBUTAÇÃO.

A restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social capitalizado por subvenção de investimento recebida na vigência e conforme as regras do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, faz com que o montante restituído seja tributado, mesmo quando essa redução de capital se der após cinco anos da capitalização das reservas de incentivos fiscais.

A tributação, no caso de restituição de capital aos sócios, com redução de capital social previamente capitalizado por subvenção para investimento do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ocorre no período de apuração em que se efetivar a redução de capital, sendo a base de cálculo o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos.

Dispositivos legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei nº 14.789, de 2023, art. 16; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198, § 5º

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE CAPITAL APÓS CAPITALIZAÇÃO DE RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. TRIBUTAÇÃO.

A restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social capitalizado por subvenção de investimento recebida na vigência e conforme as regras do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, faz com que o montante restituído seja tributado, mesmo quando essa redução de capital ocorra após cinco anos da capitalização das reservas de incentivos fiscais.

A tributação, no caso de restituição de capital aos sócios, com redução de capital social previamente capitalizado por subvenção para investimento do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ocorre no período de apuração em que se efetivar a redução de capital, sendo a base de cálculo o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos.

Dispositivos legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei nº 14.789, de 2023, art. 16; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198, § 5º.

(grifos não constam do original)

25. Por fim, informa-se à consulente que a presente solução de consulta está parcialmente vinculada às Soluções de Consulta Cosit nº 169, de 27 de setembro de 2021; nº 107, de 25 de abril de 2024; nº 11, de 18 de fevereiro de 2025; e nº 216, de 8 de outubro de 2025; nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

CONCLUSÃO

26. Com base no exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo-se à consulente que:

26.1. se em determinado período a pessoa jurídica excluir os valores recebidos a título de subvenção governamental da apuração do lucro real e do resultado ajustado, apurar prejuízo contábil e não puder constituir a reserva de incentivos fiscais, de que trata art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tal constituição deverá ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes;

26.2. é facultativo o registro da subvenção governamental para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico na conta de reserva de incentivos fiscais, que permitia a sua exclusão na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que, por via de regra, tivesse sido efetuado até 31 de dezembro do ano em curso. Por outro lado, a não constituição dessa reserva implicava a tributação da subvenção na pessoa jurídica;

26.3. até o período de apuração relativo ao ano-calendário de 2023, foi garantido aos contribuintes que, cumulativamente, atendiam ao disposto no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 4 de dezembro de 2024, e nas demais normas relativas à aplicação do arts. 30 e 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a exclusão, para fins fiscais, da receita contábil de subvenção para investimento do lucro real e do resultado ajustado;

26.4. para fins dos tributos federais, a partir de 1º de janeiro de 2024, as subvenções governamentais para investimento estão regidas pela Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023; e

26.5. para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2024, ante a ausência de previsão legal, não é mais autorizada a exclusão do lucro real e do resultado ajustado das receitas decorrentes de subvenções governamentais para investimento.

Assinatura digital

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras.

Assinatura digital

HELDER GERALDO DE OLIVEIRA MIRANDA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO A. L. DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação