



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

220 – COSIT

DATA

15 de outubro de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

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.

RELATÓRIO

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Informa estar constituída como uma Sociedade Anônima e que teria como objeto social a importação, exportação, fabricação, montagem e comercialização de joias, relógios, peças e acessórios, dentre outras mercadorias, além de prestar serviço de assistência técnica.

3. Relata ter recebido subvenções para investimento, oriundas de incentivos fiscais do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que foram registradas em reserva de lucros, conforme art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e posteriormente utilizadas para aumentar o seu capital social, em conformidade com o inciso II do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

4. Afirma que, atualmente, seu capital social está excedendo a sua finalidade e, dessa forma, cogita realizar uma redução de capital, com base no inciso II do art. 1.082 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), e no art. 173 da Lei nº 6.404, de 1976. Menciona, então, o art. 1084 do Código Civil, o qual prevê, nessa situação, a possibilidade de redução de capital por meio de restituição de quotas aos sócios.

5. Demonstra possuir dúvida acerca das disposições contidas no § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o qual estabelece que as subvenções para investimento serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista nos incisos I e II do *caput* do mesmo artigo, já que a legislação não teria estipulado nenhuma limitação de prazo referente a esta tributação em razão de destinação diversa da prevista legalmente.

6. Entende que essa tributação das subvenções não alcançaria a hipótese em que ocorresse redução de capital social com restituição de quotas a sócios após cinco anos contados da capitalização da reserva de lucros decorrente de subvenções para investimento.

7. Menciona o § 4º do art. 63 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que trata de situação tributária semelhante e que permite que, após cinco anos da incorporação de lucros ou reservas, haja restituição de capital aos sócios sem a correspondente tributação.

8. Cita o art. 285 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que teria estabelecido o lançamento de tributo se verificada a postergação do pagamento de imposto para período de apuração posterior ao que seria devido, ou quando redundar em redução indevida do lucro real.

9. Desse modo, questiona acerca da redução de capital com a restituição aos sócios, após um prazo de cinco anos da data da capitalização da reserva de lucros, decorrente de subvenções para investimento.

10. Por fim, apresenta os questionamentos nos termos a seguir:

a) No caso de restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social capitalizado por subvenção de investimento, o montante restituído será computado na base de cálculo na determinação do lucro real quando estes valores tiverem sido capitalizados há mais de 5 (cinco) anos-calendário?

b) No caso de se entender que a redução de capital social integralizado com a absorção de reservas de lucros (subvenções para investimentos) é objeto de tributação mesmo quando já decorridos mais de 5 (cinco) anos-calendário de sua capitalização, está correto o entendimento de que tal tributação deve ocorrer no mesmo ano-calendário no qual a subvenção deixou de ser tributada (ou seja, no ano-calendário de origem da geração do resultado e não no ano-calendário no qual proceda à redução do capital social)?

FUNDAMENTOS

11. O objetivo do processo de consulta de que tratam os artigos 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, presta-se unicamente a fornecer à consulente a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que discipline situações por ela enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro, tendo como premissa que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade.

12. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou situações jurídico-tributária informadas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

13. Ademais, o instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, o que implica dizer que compete à Consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação.

14. Os questionamentos apresentados pela consulente tratam dos efeitos na apuração do lucro real de situação em que houve um aumento de capital, decorrente de incorporação de reservas de lucros oriundas de uma subvenção para investimento, e, após cinco anos, há a pretensão de realizar uma redução desse capital social mediante restituição aos sócios.

15. Preliminarmente, ressalte-se que a presente Solução de Consulta não ratifica que o benefício fiscal relativo ao ICMS mencionado pela consulente se enquadraria como subvenção para investimento, já que seria necessário analisar detalhadamente as características de tal benefício em confronto com a legislação tributária correlata do período (art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, e Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 2024), o que restou impedido ante à falta de informações detalhadas sobre o benefício fiscal em questão. Assim, cabe à consulente analisar a legislação tributária e outras Soluções de Consulta proferidas pela Cosit para identificar se o benefício fiscal poderia se enquadrar como uma subvenção para investimento, tendo em vista que a presente Solução de Consulta irá se restringir a analisar estritamente a dúvida apresentada.

16. Ademais, importa esclarecer 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 o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, objeto da presente consulta, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

17. À época da apresentação da consulta, a legislação tributária relativa às subvenções para investimentos seguia o disposto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Tal dispositivo legal permitia, desde que observadas as condições previstas em seu *caput* e incisos, que a subvenção para investimento não fosse computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

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) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

II - aumento do capital social. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 1º Na hipótese do inciso I do *caput*, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

§ 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: (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185,

de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

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; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

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 (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

[...]

§ 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) (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

[...]

18. A dúvida em questão se refere exclusivamente a uma das condições para que a subvenção para investimento não fosse computada na apuração do lucro real, qual seja, a obrigatoriedade de registrar a subvenção recebida em reserva de incentivo fiscal. Desse modo, a presente Solução de Consulta não irá se deter nas demais exigências e condições legais.

19. O final do *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, determinou que, para que os valores recebidos como subvenção para investimento não fossem incluídos na apuração do IRPJ com base no lucro real, era necessário que estes valores fossem registrados em reserva de incentivos fiscais, prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. A legislação também estabelecia que a referida reserva poderia ser utilizada apenas para duas finalidades: (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.

20. Ato contínuo, o § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 previa que os valores recebidos a título de subvenções para investimento seriam tributados caso fosse dada destinação diversa daquelas expressamente previstas no *caput* (*absorção de prejuízos e aumento do capital social*). Dentre as hipóteses listadas na legislação que ensejavam a tributação desses valores, encontrava-se a capitalização do valor e a posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base de cálculo será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos. A conferir:

Art. 30. [...]

§ 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: (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

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; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) Produção de efeitos (Revogado Lei nº 14.789, de 2023) (Produção de efeitos)

21. Verifica-se que não há na legislação em questão qualquer prazo limite entre a capitalização da reserva de incentivos fiscais e uma posterior redução de capital mediante restituição aos sócios, que ao ser extrapolado permitiria manter o valor da subvenção excluído da apuração do lucro real.

22. A Lei nº 14.789, de 2023, que dispõe sobre crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico e revogou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, trata, em seu art. 16, do tratamento contábil que deve ser dado aos valores que foram registrados na reserva de incentivos fiscais quando da aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Observa-se que a nova lei optou por manter o mesmo tratamento exigido pela legislação revogada:

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.

23. Portanto, mantém-se a obrigatoriedade de que os valores da subvenção para investimento sejam registrados na reserva de incentivos fiscais e somente possam ser utilizados de duas formas: a) para a absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tivessem sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal, ou b) para aumento do capital social. Caso seja dada destinação diversa da previsão legal aos valores da reserva de incentivos fiscais, inclusive em caso de capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios, haverá a tributação, conforme hipóteses previstas no incisos I a III do § 2º do art. 16 da Lei nº 14.789, de 2023.

24. Constata-se que, no art. 16 da Lei nº 14.789, de 2023, também não há qualquer prazo limite, entre a capitalização da reserva de incentivos fiscais e uma posterior redução de capital pela restituição aos sócios, que ao ser extrapolado permitisse manter o valor da subvenção excluído da apuração do lucro real.

25. O Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 07, que trata da contabilização de subvenção governamental, segue o entendimento aqui exposto, ao dispor, em seu item 15B, que há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, e nessas situações os valores das subvenções devem ser creditados em reserva de incentivos fiscais.

CPC 07 (R1)

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.

26. Portanto, responde-se ao primeiro questionamento que, no caso de restituição de capital aos sócios ou titulares, mediante redução do capital social capitalizado por subvenção de investimento, o montante restituído deverá ser tributado pelo IRPJ e CSLL, nos termos fixados pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e do art. 16, da Lei nº 14.789, de 2023, ainda que estes valores tenham sido capitalizados há mais de 5 (cinco) anos, ante a inexistência de dispositivo legal que autorize a exclusão destes valores da base de cálculo do IRPJ e CSLL no lucro real.

27. No que se refere ao segundo questionamento, a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, estabelece, em seu art. 198, § 5º, que a tributação deve ocorrer no momento em que houver descumprimento das condições ali previstas, especificando que o valor restituído aos sócios, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos, será adicionado na apuração do lucro real.

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.

[...]

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.

[...]

§ 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.

[...]

28. Assim, mesmo que a restituição aos sócios ocorra após cinco anos da data da capitalização da reserva de incentivos fiscais decorrente de subvenções para investimentos recebidas nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o montante restituído, limitado ao valor total anteriormente excluído da apuração do IR como subvenção, será computado no lucro real no ano-calendário em que tiver ocorrido a redução do capital com a restituição aos sócios.

CONCLUSÃO

29. Diante dos fundamentos expostos, responde-se à consulente que, no caso de 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, o montante restituído será tributado, mesmo quando essa redução de capital ocorra após cinco anos da capitalização das reservas de incentivos fiscais; nessa hipótese, a referida tributação se dará no período de apuração em que se efetivar a redução de capital e a base de cálculo será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos.

Assinatura Digital

MIRELLA FIGUEIRA CANGUÇU PACHECO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe -se ao Coordenador da Cotir.

Assinatura Digital

OTÁVIO BATISTA DE CARVALHO JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura Digital

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras Substituto

ORDEM DE INTIMAÇÃO

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

Assinatura Digital

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