



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	78 – COSIT
DATA	3 de abril de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

RENDIMENTOS PAGOS A MAIOR EM ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. DEVOLUÇÃO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

FATO GERADOR DO IMPOSTO.

O fato gerador do imposto sobre a renda devido pelas pessoas físicas ocorre à medida que os rendimentos forem recebidos e consuma-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual. A eventual devolução de quantias recebidas após a materialização do fato gerador do imposto não tem o condão de modificar a respectiva base de cálculo. Por conseguinte, na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano-calendário do recebimento dos rendimentos o contribuinte deve computar na base de cálculo do imposto os rendimentos efetivamente recebidos, o respectivo imposto retido na fonte e as despesas efetivamente pagas (descontadas na fonte) nesse ano-calendário, cuja dedução seja autorizada pela legislação, ainda que a fonte pagadora forneça-lhe comprovante de rendimentos no qual não estejam incluídas as importâncias por ela pagas a maior.

DEVOLUÇÃO DE RENDIMENTOS

Os valores correspondentes a rendimentos do trabalho assalariado pagos a maior em anos-calendário ou meses anteriores podem ser diminuídos do rendimento bruto na determinação da base de cálculo do imposto na fonte, no mês de sua devolução à fonte pagadora, e na determinação da base de cálculo do imposto na Declaração de Ajuste Anual.

RESTITUIÇÃO DE IMPORTÂNCIAS DEDUZIDAS COMO DESPESAS EM ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES.

As importâncias eventualmente restituídas ao contribuinte em decorrência da devolução de rendimentos, que tenham sido deduzidas como despesas na Declaração de Ajuste Anual em anos-calendário anteriores, a exemplo das contribuições a entidades de previdência privada, devem ser adicionadas à

base de cálculo do imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário do recebimento.

Dispositivos legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 45, 113, § 1º, 114, 116 e 118; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 2º e 7º, inciso I; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 3º, parágrafo único, 7º, *caput*, e 8º, inciso I; Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, art. 1º; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º, 34, parágrafo único, 76, inciso I, 78, 677 e 681; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 3º, § 3º; e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 6 de novembro de 1995.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta na parte em que o consulente não reveste a condição de sujeito passivo.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46, *caput*, e 52, inciso I; Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88, *caput*, e 94, inciso I; e Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, arts. 2º, inciso I, e 27, inciso I.

RELATÓRIO

1. O contribuinte acima identificado, pessoa física, “vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta sobre” a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF).
2. Na parte do formulário de consulta reservada à “Descrição Detalhada da Questão”, informa que, em 2018, recebeu rendimentos de pessoa jurídica (trabalho assalariado), no valor por ele especificado (“Conforme Contracheques”), e fez sua Declaração de Ajuste Anual correspondente a esse ano-calendário com base nesses valores. Em seguida, apresenta tabela, nomeada “Resumo dos rendimentos conforme apresentado na Declaração de Ajuste Anual Exercício 2019 / Ano Calendário 2018”, em que constam os valores referentes aos rendimentos recebidos, contribuição previdenciária oficial, contribuição a entidade de previdência privada, pensão alimentícia judicial e imposto sobre a renda retido na fonte.
3. Observa que a fonte pagadora, no entanto, forneceu-lhe comprovante de rendimentos em que consta valor inferior ao dos rendimentos efetivamente recebidos (registra esse valor), “sob a alegação de que parte dos pagamentos foram realizados de forma equivocada e a mais, por erro em sistema de geração da folha de pagamentos (valores estes que estão sendo devolvidos mensalmente

desde março de 2019)”. De acordo com o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte juntado à fl. 7, emitido pela fonte pagadora, o total de rendimentos tributáveis por ela pagos corresponde a cerca de 41% dos valores apurados pelo consultante com base em seus contracheques, informados na tabela antes referida, e o valor relativo à “contribuição à previdência privada” corresponde a cerca de 40% do informado na citada tabela. Os valores atinentes às demais rubricas permanecem inalterados, inclusive o concernente ao imposto sobre a renda retido na fonte.

4. O restante desta parte da consulta assim está escrito:

Ou seja, a empresa refez o informe de rendimentos com valores menores do que serviram de base para o cálculo do Imposto de Renda Recolhido na Fonte e em uma “solução contábil interna” declarou à Receita Federal e me encaminhou, comprovante de rendimentos inferior aos tributados no mês em que foram recebidos.

Questionada, a empresa orientou que a Declaração de Ajuste Anual Exercício 2019 / Ano Calendário 2018, fosse realizada com valores conforme o Comprovante de Rendimentos emitido pela fonte pagadora e solicitada a restituição dos valores retidos à maior na fonte.

A partir de março de 2019, os valores que foram pagos a mais em 2018 por erro da empresa passaram a ser descontados mensalmente (R\$ XXX), sem, no entanto, ser descontado este valor da Base de Cálculo para o Importo de Renda Retido na Fonte, ao que parece, gerando uma bitributação do IRPF considerando que já teria sido recolhido na fonte o imposto sobre os valores pagos a mais em 2018.

Ou seja, valores que foram tributados em 2018, estariam novamente sendo tributados por não estarem sendo descontados da base a tributar.

Desta forma, considerando:

Que os pagamentos realizados foram a título de pagamento de salário;

Que os valores foram efetivamente pagos em 2018 e foram registrados pela empresa nos seguintes sistemas: Rendimentos mensais (contracheques); Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS); Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP); e Informe de Rendimentos para a previdência privada (XXX), além das informações enviadas mensalmente à Receita Federal;

Que o Imposto de Renda é regido pelo regime de caixa, considerando-se o que foi efetivamente pago em cada mês;

Que a Declaração de Ajuste Anual Exercício 2019 / Ano Calendário 2018 foi realizada pelos valores efetivamente recebidos e recolhidos em 2018;

Que os valores pagos a mais estariam sendo devolvidos mensalmente.

Documentação encaminhada para avaliação:

- Contracheques Mensais 2018/2019/2020;
- Comprovantes de Rendimentos fornecidos pela empresa 2018/2019/2020;
- Declarações anuais de Rendimento ano base 2018, 2019 e 2020;

- Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS);
- Extrato Previdência Complementar (XXX) 2018.

Caso seja necessário posso disponibilizar mais informações como por exemplo extratos da Conta Corrente recebedora dos salários.

5. A título de “Fundamentação Legal”, o consulente alude ao art. 34 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, nestas palavras:

Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, art. 34, parágrafo único, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018

“Os rendimentos são tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.”

6. Por fim, lança os seguintes questionamentos:

- 1) A Declaração de Ajuste Anual Exercício 2019 / Ano Calendário 2018 deve ser realizada considerando os valores efetivamente pagos mensalmente ou considerando o Comprovante de Rendimentos emitido pela fonte pagadora?
- 2) A solicitação de devolução da parte do Imposto de Renda retido na fonte referente aos valores pagos à maior em 2018 deve ser procedida pela empresa que recolheu a mais ou pelo contribuinte? Se possível informar o instrumento legal para este pedido de restituição.
- 3) Da base de cálculo para o Imposto de Renda deve ser descontado o valor que está sendo devolvido mensalmente ((R\$ XXX) desde março de 2019 para não configurar nova tributação sobre valores já tributados na fonte em 2018?
- 4) A empresa deveria ter comunicado à Receita Federal a necessidade de ajuste dos valores informados como rendimentos em decorrência de erro interno de pagamento a maior?

FUNDAMENTOS

7. Preliminarmente, cumpre registrar que o processo administrativo de consulta, a partir de 1º de janeiro de 2022, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), passou a ser disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, ato disciplinador dessa espécie de processo vigente na época do protocolo da consulta.

8. Cabe anotar, ainda, que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses,

partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

9. A par disso, visto que o consulente junta vários documentos a que se reporta em sua narrativa, convém lembrar que o instituto da consulta não comporta apreciação de provas, tarefa que se desenvolve no curso de procedimentos de fiscalização, de revisão de declarações, no exame de processos relativos a restituição de tributos ou declaração de compensação ou, ainda, no julgamento de processos administrativos para exigência de crédito tributário, mas se mostra incompatível com os pressupostos desse instituto.

9.1. Assim, a presente Solução de Consulta restringir-se-á ao exame do tratamento tributário prescrito pela legislação do imposto sobre a renda na hipótese de rendimentos efetivamente recebidos por pessoa física posteriormente considerados pela fonte pagadora como tendo sido pagos a maior.

10. O § 1º do art. 113 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), dispõe que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo e surge com a ocorrência do fato gerador, o qual, segundo o art. 114 do mesmo CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal.

10.1. No caso do imposto sobre a renda, o CTN estabeleceu como fato gerador desse tributo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, consoante o seu art. 43, incisos I e II (sublinhou-se):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

10.2. Observa-se que constitui fato gerador do imposto sobre a renda a aquisição de disponibilidade **econômica** ou **jurídica** de todo acréscimo patrimonial, de qualquer origem, o que compreende “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” – e qualquer das duas hipóteses (disponibilidade econômica ou jurídica) é bastante para configurar o fato gerador do imposto.

10.3. Simplificadamente, a disponibilidade **jurídica** diz respeito à aquisição do direito ao recebimento dos acréscimos patrimoniais e a disponibilidade **econômica** ao seu efetivo recebimento. Análise mais detalhada quanto a esse tema pode ser encontrada na Solução de Consulta Cosit nº 307,

de 17 de dezembro de 2019, disponível no *site* da RFB (www.gov.br/receitafederal), no menu “Receita Federal”, opções “Acesso à informação”, “Legislação”, “Normas da Receita Federal”, ou diretamente no endereço eletrônico abaixo apontado, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

11. No que concerne ao IRPF, o legislador estipulou como regra geral a aquisição da disponibilidade **econômica** como hipótese de ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, a obrigação tributária somente surge com o efetivo **recebimento** dos acréscimos patrimoniais (regime de caixa), os quais, na legislação do IRPF, são usualmente denominados “rendimentos”. Assim prescrevem, de forma não exaustiva, o art. 2º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, os arts. 2º e 3º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 2º e 34, parágrafo único, do RIR/2018, e o art. 3º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014.

12. Em suma, em se tratando de contribuinte pessoa física, o imposto sobre a renda é devido à medida que os rendimentos forem recebidos. Não obstante, há que se ter em conta a existência de regimes distintos de tributação em função da natureza dos rendimentos: tributação exclusiva na fonte, tributação definitiva e tributação na Declaração de Ajuste Anual (hipótese em que os rendimentos podem estar sujeitos à tributação na fonte ou mediante recolhimento mensal do imposto pelo próprio contribuinte, a título de antecipação), conforme disciplinado, respectivamente, no Capítulo IV, no Capítulo V e nos Capítulos VI a XVII da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014.

13. A presente consulta trata de rendimentos do trabalho assalariado e, portanto, de rendimentos sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, segundo o disposto no art. 7º, inciso I, da Lei nº 7.713, de 1988, mediante a aplicação da tabela progressiva mensal (art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007), e também à incidência na Declaração de Ajuste Anual, nos termos dos arts. 7º, *caput*, e 8º, inciso I, da Lei nº 9.250, de 1995 (arts. 76, inciso I, 78, 677 e 681 do RIR/2018).

14. Importa transcrever os arts. 76, inciso I, e 78 do RIR/2018 (sublinhou-se):

Art. 76. A base de cálculo do imposto sobre a renda devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei Complementar nº 109, de 2001, art. 69; Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 11; Lei nº 12.024, de 2009, art. 3º; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 61):

I - dos rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; e

II - das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam o art. 68, o art. 70, o art. 72 ao art. 75, e da quantia, por dependente, de:

(...)

.....

Art. 78. Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 3º, a pessoa física deverá apurar o saldo em reais do imposto sobre a renda a pagar ou o valor a ser restituído,

relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

15. Nessa situação, conforme esclarece o Parecer Normativo Cosit nº 6, de 4 de agosto de 2014 (itens 19.1 e 19.2), publicado no Diário Oficial da União - DOU de 05.08.2014, “em se tratando de rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, sujeitos ao ajuste anual”, “**o fato gerador do IRPF apenas se aperfeiçoa no momento em que se completa o período de apuração** dos rendimentos e das deduções, **o que se dá no dia 31 de dezembro de cada ano**” – grifou-se (esse Parecer está também disponível no endereço eletrônico mencionado no item 10.3).

16. Neste ponto, mais uma vez, impõe-se o recurso ao CTN, que, em seus arts. 116 e 118 assim preceitua (sublinhou-se):

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

(...)

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraíndo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

17. No caso em tela, portanto, o fato gerador do IRPF relativamente aos rendimentos recebidos no decorrer do ano-calendário de 2018 consumou-se em 31 de dezembro de 2018 e nessa data surgiu a obrigação tributária. E, assim, consoante os dispositivos do CTN acima transcritos, uma vez implementado o fato gerador do imposto sobre a renda, ele desvincula-se por completo do objeto que lhe deu causa, dos efeitos que provocou e das circunstâncias em que ocorreu. Dessa maneira, a eventual devolução de quantias recebidas após a materialização do fato gerador do imposto não tem o condão de modificar a respectiva base de cálculo.

18. Por conseguinte, o consultante deve computar na base de cálculo do IRPF apurada na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2018, exercício de 2019, os rendimentos efetivamente recebidos durante o ano-calendário, o respectivo imposto retido na fonte e as despesas efetivamente pagas (descontadas na fonte) nesse ano-calendário, cuja dedução seja autorizada pela legislação. Fica respondido, assim, o **primeiro questionamento**.

18.1. É oportuno reproduzir trecho das instruções de preenchimento relativas à ficha **Rendimentos Tributáveis Recebidos de PJ pelo Titular** da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício 2019, ano-calendário 2018, disponíveis na guia Ajuda do Programa Gerador da Declaração

(PGD), a que se refere o inciso I do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.871, de 20 de fevereiro de 2019, destinado a elaborar essa Declaração (em negrito no original; sublinhou-se):

Rendimentos Tributáveis Recebidos de PJ pelo Titular

As informações desta ficha são obtidas do comprovante de rendimentos fornecido pela fonte pagadora.

(...)

Caso a fonte pagadora esteja desobrigada de fornecer o comprovante de rendimentos, pela inexistência de imposto retido na fonte, ou as informações prestadas estejam incorretas, devem ser utilizados outros documentos hábeis e idôneos para informar os rendimentos recebidos, tais como contracheques ou recibos.

(...)

19. No que toca ao **segundo questionamento** (“A solicitação de devolução da parte do Imposto de Renda retido na fonte referente aos valores pagos à maior em 2018 deve ser procedida pela empresa que recolheu a mais ou pelo contribuinte?”), e tendo em conta a resposta ao primeiro questionamento, vale recordar que o valor do imposto sobre a renda a ser restituído deve ser apurado pela pessoa física beneficiária dos rendimentos na Declaração de Ajuste Anual por ela apresentada, nos termos dos arts. 78 a 81 do RIR/2018.

19.1. Apenas a título de comentário, é pertinente registrar que, na hipótese de retenção na fonte indevida ou a maior de imposto sobre a renda sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, há a possibilidade de a fonte pagadora pleitear a restituição do imposto, na forma dos arts. 17, 18 e 21 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021 (arts. 18 a 20 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, vigente na época do protocolo da consulta). No entanto, importa destacar, não se está diante de hipótese de retenção indevida ou a maior de imposto, porquanto, como ficou demonstrado, houve o efetivo recebimento de rendimentos tributáveis e a inerente ocorrência do fato gerador do tributo.

20. Visto que os rendimentos recebidos a maior pelo consulente “estão sendo devolvidos mensalmente desde março de 2019”, ele indaga (**terceiro questionamento**) se “da base de cálculo para o Imposto de Renda deve ser descontado o valor que está sendo devolvido”, “para não configurar nova tributação sobre valores já tributados na fonte em 2018”.

20.1. Essa questão já foi examinada no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 6 de novembro de 1995, publicado no DOU de 08.11.1995 (também disponível no endereço eletrônico mencionado no item 10.3), do qual impende transcrever os seus itens 6 e 6.1 (sublinhou-se):

6. Caracterizada a ocorrência de pagamentos a maior, em exercícios ou meses anteriores, de rendimentos acumulados sujeitos à tributação na fonte e na declaração, a importância paga a maior é considerada como antecipação, tributável no mês do seu recebimento. Por ocasião do acerto, o valor pago a maior deverá ser diminuído do rendimento bruto na determinação da base de cálculo do imposto na fonte no mês de sua devolução.

6.1. Tratando-se de devolução relativa ao 13º salário, rendimento esse sujeito à tributação exclusiva na fonte, o imposto retido a maior deverá ser compensado com o imposto incidente sobre o valor do 13º salário correspondente à próxima quitação.

20.2. Note-se que, embora esse Parecer verse sobre “o tratamento tributário de rendimentos recebidos acumuladamente”, então prescrito no art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, e ora nos arts. 12-A e 12-B dessa mesma Lei, o seu entendimento é cabalmente aplicável à presente situação, porquanto se funda na premissa de que os rendimentos do trabalho assalariado pagos a maior em exercícios (anos-calendário) ou meses anteriores tenham já sido submetidos a tributação e sejam objeto de devolução à fonte pagadora, o que torna irrelevante o fato de tais rendimentos terem sido recebidos de forma acumulada ou de forma periódica.

20.3. Assim, com base no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 1995, pode-se afirmar que os valores recebidos a maior pelo consulente no ano-calendário de 2018 podem ser diminuídos do rendimento bruto na determinação da base de cálculo do imposto na fonte no mês de sua devolução e na determinação da base de cálculo do imposto na Declaração de Ajuste Anual.

20.4. Registre-se que sobre essa matéria já foram expedidas pela RFB a Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 62, de 16 de abril de 2003, e a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 108, de 30 de março de 2005. As ementas desses atos estão disponíveis no *site* da RFB (www.gov.br/receitafederal), no endereço eletrônico abaixo apontado, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios:

<https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>

20.5. É mister destacar que **as importâncias que tenham sido deduzidas** como despesas na Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 2018, a exemplo das contribuições a entidades de previdência privada, e que forem restituídas ao consulente em decorrência da devolução de rendimentos, **devem ser adicionadas à base de cálculo** do imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário do recebimento.

20.6. A esse respeito dispõe a questão nº 203 da edição de 2023 da publicação anual da RFB denominada Perguntas e Respostas – Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, a qual está disponível no *site* da RFB (www.gov.br/receitafederal), em Imposto de Renda, Orientações/Perguntão, ou diretamente no endereço eletrônico abaixo indicado (em negrito no original; sublinhas acrescentadas):

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf>

RESTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

203 — Qual é o tratamento tributário do valor da restituição da contribuição previdenciária retida ou recolhida indevidamente?

O valor da restituição de contribuição previdenciária, incluindo a incidente sobre o 13º salário, que fora utilizado como dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda da Pessoa Física, deverá ser oferecido à tributação do imposto na Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário do recebimento.

Consideram-se sujeitos à tributação do imposto sobre a renda, também, os juros de mora decorrentes da restituição da contribuição previdenciária, exceto se estes corresponderem a rendimentos isentos ou não tributáveis.

20.7. Na edição de 2019, na de 2020, na de 2021 e na de 2022 dessa publicação, a questão supratranscrita consta com os nºs 191, 190, 190 e 198, respectivamente.

21. Por fim, o consulente inquire (**quarto questionamento**) se “a empresa deveria ter comunicado à Receita Federal a necessidade de ajuste dos valores informados como rendimentos em decorrência de erro interno de pagamento a maior”.

21.1. No que toca a esse questionamento, impõe-se a declaração de ineficácia da consulta, pelos motivos a seguir explicitados.

21.2. O processo administrativo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da RFB, está disciplinado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 25, inciso II, e § 3º, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

21.3. Essa espécie de processo configura uma via de orientação administrativa bastante especial, se comparada aos demais instrumentos de assistência que a RFB oferece ao contribuinte, no intuito de orientá-lo no cumprimento de suas obrigações. Isso porque peculiares efeitos legais decorrem da consulta – entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal em face do seu autor. Em razão dessas particularidades, a legislação antes referida estabelece rigorosos requisitos para a apresentação da consulta, os quais, se não cumpridos, implicam a declaração da sua ineficácia.

21.4. Dentre os requisitos exigidos para que a consulta seja considerada eficaz, destaca-se aquele prescrito nos arts. 46, *caput*, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972 (reproduzido nos arts. 88, *caput*, e 94, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 2011, e nos arts. 2º, inciso I, e 27, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 – arts. 2º, inciso I, e 18, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013):

Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)

(Sublinhou-se.)

21.5. Da análise dos preceitos normativos transcritos, constata-se que uma exigência inafastável para a produção de efeitos do processo administrativo de consulta sobre a interpretação

da legislação tributária foi descumprida quanto à indagação em pauta: **ser o consulente sujeito passivo da obrigação tributária a que a consulta se refira.**

21.6. De acordo com os arts. 121 e 122 do CTN, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e ele é dito contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

21.7. No processo ora em análise, está-se diante de uma pessoa física que formula consulta, em seu próprio nome, acerca de eventual obrigação tributária de uma pessoa jurídica, sua fonte pagadora. Em que pese a questão ser de seu interesse, por receber rendimentos dessa pessoa jurídica, a consulta não pode produzir efeitos, porquanto o consulente não figura como sujeito passivo relativamente ao fato apresentado.

21.8. Uma vez que se trata de consulta apresentada por quem não reveste a condição de sujeito passivo da obrigação tributária de que ela trata, impõe-se a declaração de ineficácia, nos termos dos 46, *caput*, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, dos arts. 88, *caput*, e 94, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 2011, e dos arts. 2º, inciso I, e 27, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

21.9. Sem prejuízo da ineficácia da consulta quanto ao questionamento em análise, prestam-se algumas informações no intuito de orientar o consulente a sanar sua dúvida.

21.10. De acordo com o art. 974 do RIR/2018, as pessoas físicas ou jurídicas são obrigadas a prestar, na forma, no prazo e nas condições estabelecidos pela RFB, “informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação da natureza das respectivas importâncias, do nome, do endereço e do número de inscrição no CPF ou no CNPJ, das pessoas que o receberam, e o imposto sobre a renda retido na fonte”.

21.11. Em cumprimento ao disposto nesse artigo, a RFB edita Instruções Normativas para estabelecer as normas para prestação de informações atinentes aos rendimentos pagos ou creditados e ao respectivo imposto sobre a renda descontado na fonte – e outras informações, conforme o caso –, no ano-calendário, por meio da apresentação da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf). As normas referentes à apresentação da Dirf relativa ao ano-calendário de 2018 estão postas na Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 3 de outubro de 2018. A Instrução Normativa nº 1.915, de 27 de novembro de 2019, regula a apresentação da Dirf relativa ao ano-calendário 2019 e, a partir do ano-calendário 2020, as regras passaram a constar da Instrução Normativa nº 1.990, de 18 de novembro de 2020. Esses atos podem ser acessados por meio do endereço eletrônico indicado no item 10.3.

21.12. Mais informações sobre a Dirf podem ser obtidas no *site* da RFB, no seguinte endereço eletrônico:

<https://www.gov.br/pt-br/servicos/declarar-imposto-de-renda-retido-na-fonte>

CONCLUSÃO

22. Ante o exposto, apresentam-se as conclusões que se seguem.

22.1. O fato gerador do imposto sobre a renda devido pelas pessoas físicas ocorre à medida que os rendimentos forem recebidos e consuma-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual. A eventual devolução de quantias recebidas após a materialização do fato gerador do imposto não tem o condão de modificar a respectiva base de cálculo. Por conseguinte, na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano-calendário do recebimento dos rendimentos o contribuinte deve computar na base de cálculo do IRPF os rendimentos efetivamente recebidos, o respectivo imposto retido na fonte e as despesas efetivamente pagas (descontadas na fonte) nesse ano-calendário, cuja dedução seja autorizada pela legislação, ainda que a fonte pagadora forneça-lhe comprovante de rendimentos no qual não estejam incluídas as importâncias por ela pagas a maior.

22.2. Os valores correspondentes a rendimentos do trabalho assalariado pagos a maior em anos-calendário ou meses anteriores podem ser diminuídos do rendimento bruto na determinação da base de cálculo do imposto na fonte, no mês de sua devolução à fonte pagadora, e na determinação da base de cálculo do imposto na Declaração de Ajuste Anual.

22.3. As importâncias eventualmente restituídas ao contribuinte em decorrência da devolução de rendimentos, que tenham sido deduzidas como despesas na Declaração de Ajuste Anual em anos-calendário anteriores, a exemplo das contribuições a entidades de previdência privada, devem ser adicionadas à base de cálculo do imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário do recebimento.

22.4. É ineficaz a consulta na parte em que o consulente não reveste a condição de sujeito passivo.

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

Assinatura digital
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinatura digital

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

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 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit