



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	20 – COSIT
DATA	14 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

RESTITUIÇÃO DE CPSS PAGA INDEVIDAMENTE E DEDUZIDA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO EM ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR. INCIDÊNCIA.

Os valores restituídos a título de Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS) retida ou recolhida indevidamente ou a maior sofrerão retenção na fonte do Imposto sobre a Renda ou serão incluídos como rendimento tributável na Declaração de Ajuste Anual (DAA) correspondente ao ano-calendário em que se efetivar a restituição somente se, em períodos anteriores, tiverem sido deduzidos da base de cálculo, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito.

Não há que se falar em incidência do Imposto sobre a Renda sobre os valores recuperados a título de CPSS paga indevidamente sobre a parcela da remuneração não recebida em razão de redução de jornada de trabalho se os valores não tiverem sido utilizados pelo contribuinte como dedução da base de cálculo anual do imposto, uma vez que tais valores não influenciaram a base tributável dos rendimentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 4º, inciso IV; IN RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021, art. 26.

## RELATÓRIO

A pessoa física acima identificada relata que sua esposa, já falecida, lotada e em exercício na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), solicitou e obteve jornada de trabalho reduzida com remuneração proporcional a 20 horas semanais, sendo certo que, durante esse período, o consulente efetuou o recolhimento da Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público (CPSS) sobre a parte da remuneração não recebida, de forma que

recolhia, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf), o mesmo valor que a Administração descontava em contracheque.

2. Diz que, por estar em dúvida sobre esse recolhimento complementar para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público (PSS) na situação de jornada reduzida, efetuou consulta (Processo nº xxx) à Coordenação-Geral de Seguridade Social e Benefícios do Servidor da Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento (COGSS/SRH/MP), que respondeu pelo cabimento da complementação.

3. Acrescenta que, alguns anos depois, provocada pela Divisão de Gestão de Pessoas (Digepe), a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) manifestou-se esclarecendo não existir previsão legal para a referida complementação da CPSS, motivo pelo qual os recolhimentos efetuados seriam indevidos.

4. Informa que, ainda nos autos do Processo nº xxx, teve lugar o procedimento de restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de CPSS complementar. Instada a se manifestar nos autos sobre a questão da decadência do pedido de restituição, a Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal (Disit09) concluiu que o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria a ciência, pela interessada, da decisão reformadora. Procedidos os cálculos pela Digepe, a restituição foi paga por meio da folha de pagamento, tendo o valor restituído sofrido retenção na fonte do Imposto sobre a Renda.

5. Entende indevida a referida retenção e, para fundamentar o seu inconformismo, cita o art. 19 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.332, de 14 de fevereiro de 2013, que define como tributável o valor restituído ao sujeito passivo em razão de retenção ou recolhimento indevido ou a maior relativo à CPSS.

6. Explica que, no caso em questão, não houve retenção ou recolhimento a maior de CPSS. O que houve foi um pagamento sem causa, já que inexistia fato gerador da CPSS na hipótese, haja vista que tais valores foram recolhidos com base na parcela de remuneração não percebida em razão da redução de jornada. Tal entendimento foi reconhecido pela Cosit.

7. Traz à colação manifestação da Disit09, que definiu que os valores objeto do pedido de restituição - que a princípio foram recolhidos a título indenizatório, vez que erroneamente entendeu-se que gerariam a futura fruição de contrapartida previdenciária – deveriam ser tidos como recolhimentos sem causa diante da ausência de contrapartida previdenciária.

8. Reforça que, não sendo caso de retenção ou recolhimento indevido ou a maior, mas de pagamento sem causa, não caberia a retenção do imposto sobre a renda quando de sua restituição, nem a sua inclusão como rendimento tributável na Declaração de Ajuste Anual (DAA) correspondente ao ano-calendário em que se efetivou a restituição.

9. Acrescenta que a lógica para a retenção do imposto sobre a renda quando da restituição de retenção ou recolhimento indevido ou a maior relativo à CPSS, está no fato de que tal valor (CPSS) teria sido deduzido da remuneração percebida antes da retenção do imposto sobre a renda, devendo, portanto, ser estornada tal dedução, se indevida, com o necessário

recálculo do imposto sobre a renda e a exigência da diferença apurada. Nada obstante, esse fato, evidentemente, não ocorre quando a parcela sobre a qual se calculou a CPSS é uma remuneração ficta (não efetivamente recebida), em razão da proporcionalidade da redução de jornada, uma vez que, sobre aquela remuneração ficta, não incide imposto sobre a renda.

10. A fim de embasar sua argumentação, traz à baila o item 14 da Solução de Divergência Cosit nº 19, de 12 de novembro de 2003, e o item 15 da Solução de Consulta Cosit nº 651, de 27 de dezembro de 2017, que dispõem que o valor restituído a título de um tributo pago indevidamente se constituirá em valor tributável por outro tributo apenas se, anteriormente, tiver sido computado como despesa dedutível da base de cálculo desse último, concluindo, **mutatis mutandis**, que o valor restituído a título de CPSS se constituirá em valor tributável pelo Imposto sobre a Renda apenas se, anteriormente, tiver sido computado como despesa dedutível de sua base de cálculo, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito.

11. Com base em tudo que expõe, indaga:

*1) está correta a interpretação do consulente de que, no caso de valor recolhido indevidamente a título de CPSS complementar sobre remuneração não recebida objeto de jornada reduzida, não se aplica o disposto no art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.332, de 14 de fevereiro de 2013, e no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, especialmente os seus parágrafos 1º e 2º?*

*2) está correta a interpretação do consulente de que, no caso de valor recolhido indevidamente a título de CPSS complementar sobre remuneração não recebida objeto de jornada reduzida, não cabe a retenção do imposto sobre a renda quando de sua restituição, nem a sua inclusão como rendimento tributável na Declaração de Ajuste Anual (DAA) correspondente ao ano-calendário em que se efetivou essa restituição?*

## FUNDAMENTOS

12. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído 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 deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

13. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá

demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

14. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito, se necessário, de averiguar no caso concreto a realidade do que foi relatado.

15. Por meio da presente consulta, o interessado pretende esclarecer se o art. 22 da IN RFB nº 1.717, de 2017 (atual art. 26 da IN RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021) - que diz serem tributáveis os valores restituídos relativos a CPSS retidos ou recolhidos indevidamente ou a maior – tem incidência sobre a situação fática por ele vivenciada quando, na condição de pensionista (v. fls. 23), sofreu retenção na fonte por ocasião do recebimento da restituição objeto desta consulta.

16. Conforme fartamente narrado pelo consulente, com respaldo em consulta efetuada à Coordenação-Geral de Seguridade Social e Benefícios do Servidor da Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, seu cônjuge passou a efetuar recolhimento complementar da CPSS com base na parcela da remuneração não recebida por ela, em razão de ter passado a laborar em jornada de trabalho reduzida. Nada obstante, anos depois, provocada pela Divisão de Gestão de Pessoas (Digep), a Cosit reputou os recolhimentos efetuados como indevidos por falta de previsão legal, pelo que foram objeto de repetição em folha de pagamento, tendo o valor restituído sofrido retenção na fonte do Imposto sobre a Renda.

17. A respeito da incidência do Imposto sobre a Renda sobre valores correspondentes à restituição de CPSS retida ou recolhida indevidamente ou a maior, o art. 26 da IN RFB nº 2.055, de 2021, determina o seguinte:

*Art. 26. Na hipótese de retenção ou recolhimento indevido ou a maior da CPSS, o servidor ativo, aposentado ou pensionista terá direito à restituição do valor correspondente.*

***§ 1º O requerimento de restituição deverá ser apresentado ao órgão pagador, que processará a restituição na folha de pagamento e reterá na fonte o imposto sobre a renda.***

***§ 2º O valor restituído será acrescido às demais vantagens pagas no mês pela fonte pagadora e deverá ser incluído como rendimento tributável na DIRPF correspondente ao ano-calendário em que se efetivou a restituição.***

*§ 3º Na hipótese de retenção indevida ou a maior sobre valores pagos por intermédio de precatório ou requisição de pequeno valor, a restituição deverá ser requerida por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I, e o valor restituído deverá ser incluído como rendimento tributável na DIRPF da pessoa física relativa ao ano-calendário em que se efetivou a restituição. (grifamos)*

18. O dispositivo acima citado teria aplicação sobre os valores restituídos ao consulente se, de fato, se tratasse de retenção ou recolhimento indevido ou a maior da CPSS que houvesse sido deduzida da remuneração quando do pagamento à então servidora, reduzindo, portanto, a base de cálculo do imposto sobre a renda à época ou que houvesse sido deduzida por ela da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário como contribuição paga para a Previdência Social da União. Nada obstante, a Cosit concluiu tratar-se de recolhimento havido sem qualquer amparo legal que o fundamentasse, alegando que:

18.1. o Parecer PGFN/CAT nº 1.891, de 2009, deixou claro que, na matriz legal, o fato gerador da CPSS é a percepção de remuneração, proventos ou pensão, sendo certo que, no caso concreto em questão, a ausência de remuneração gerou o afastamento da matriz tributária da CPSS, como na hipótese das licenças e afastamentos sem remuneração, situações em que não existe a compulsoriedade do recolhimento, elemento essencial para caracterização do tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional;

18.2. o fato em comento é de recolhimento sem remuneração que o respalde, já que é referente à parcela da remuneração não recebida pela servidora em jornada reduzida, sendo que o art. 183 da Lei nº 8.112, de 1990<sup>1</sup>, não confere amparo à situação sob análise, vez que abarca tão somente situações em que o servidor está licenciado ou afastado sem remuneração;

18.3. a redução de jornada não se identifica com a essência das licenças ou dos afastamentos sem remuneração, eis que, nesta circunstância, o servidor continua imbuído das atribuições do cargo, recebendo parcialmente a remuneração e obtendo todos os efeitos para fins de contagem de tempo de serviço, não sendo possível concluir pela identidade das situações para entender que a previsão legal do art. 183 da Lei nº 8.112, de 1990, fundamenta o recolhimento complementar em relação à parcela da remuneração que o servidor em jornada reduzida deixa de receber; e

18.4. não há previsão legal para recolhimento de CPSS sobre a parcela da remuneração não recebida no caso de jornada reduzida, sem prejuízo da repetição do indébito nos termos da legislação própria em vigor.

19. Mais tarde, instada pela Digep/SRRF09 a manifestar-se sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial do pedido de restituição, a Disit/SRRF09 deixou claro que, mesmo não se tratando de tributo, os recolhimentos a título indenizatório seriam exigíveis para a futura fruição de contrapartida de natureza previdenciária. No entanto, uma vez que restou verificado que

---

<sup>1</sup> § 3º Será assegurada ao **servidor licenciado ou afastado sem remuneração** a manutenção da vinculação ao regime do Plano de Seguridade Social do Servidor Público, mediante o recolhimento mensal da respectiva contribuição, no mesmo percentual devido pelos servidores em atividade, incidente sobre a remuneração total do cargo a que faz jus no exercício de suas atribuições, computando-se, para esse efeito, inclusive, as vantagens pessoais. (grifamos)

tal contrapartida não seria possível, os pagamentos efetuados não poderiam ser considerados recolhimentos indevidos ou a maior, mas pagamentos sem causa.

20. Com gancho nesse argumento, defende o consultante que não sendo caso de retenção ou recolhimento indevido ou a maior, mas de pagamento sem causa, não caberia a retenção do imposto sobre a renda quando de sua restituição, nem a sua inclusão como rendimento tributável na DAA correspondente ao ano-calendário em que se efetivou a restituição.

21. O consultante traz para a discussão o item 14 da Solução de Divergência Cosit nº 19, de 2003, e o item 15 da Solução de Consulta Cosit nº 651, de 2017, que, ao disporem sobre a incidência de IRPJ e CSLL, concluem que o valor restituído a título de um tributo pago indevidamente deverá ser considerado valor tributável apenas se, anteriormente, tiver sido computado como despesa dedutível da base de cálculo desse tributo.

**SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 19, de 12 de novembro de 2003.**

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ementa: Tributação do valor restituído. Aspecto material das hipóteses de incidência. Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, somente se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito. Não há que se falar em incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago a maior, já que tais valores, no período em que foram reconhecidos como despesas, não influenciaram a base tributável dessas contribuições.*

*Dispositivos Legais: art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996.*

**SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 651, 27 de dezembro de 2017.**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ementa: BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE. Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente somente serão tributados pelo IRPJ se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito. Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art.53; ADI SRF nº 25, de 2003.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ementa: BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE. A recuperação de valores pagos indevidamente a título de tributo somente serão tributados pela CSLL se anteriormente foram computados como despesas dedutíveis da base tributável da CSLL, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito. Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art.53; ADI SRF nº 25, de 2003.*

22. Verifica-se que a mesma lógica utilizada para a incidência do IRPJ e da CSLL na Solução de Divergência e na Solução de Consulta, acima citadas, pode ser empregada na presente hipótese relativamente à CPSS. Por determinação legal, as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios constituem parcela dedutível da base de cálculo do Imposto sobre a Renda.

**LEI Nº 9.250, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.**

**Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:**

(...)

*IV - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;*

(...)

**Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:**

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

**II - das deduções relativas:**

(...)

*d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;*

*(...) (grifamos)*

23. Sendo assim, assiste razão ao consulente ao sustentar que a lógica para a retenção do Imposto sobre a Renda quando da restituição de retenção ou recolhimento indevido ou a maior relativo à CPSS está no fato de que tal valor (CPSS) teria sido deduzido da remuneração percebida antes da retenção do imposto sobre a renda, devendo, portanto, ser estornada tal dedução, caso indevida, com o necessário recálculo do imposto sobre a renda e a exigência da diferença apurada. Nada obstante, esse fato, evidentemente, não ocorre quando a parcela sobre a qual se calculou a CPSS é uma remuneração ficta (não efetivamente recebida), em razão da proporcionalidade da redução de jornada, uma vez que, sobre aquela remuneração ficta não incide imposto sobre a renda.

24. A contrário senso, é esse o teor da resposta à pergunta de número 203 do compêndio Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – Perguntas e Respostas – 2023, disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2023/view>, que esclarece que o valor da restituição de contribuição previdenciária que tiver sido deduzida 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. Logo, o valor restituído que não tenha sido objeto da referida dedução não deverá ser oferecido à tributação.

*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.*

## CONCLUSÃO

25. Diante do exposto e com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, respondendo-se ao consulente que o valor restituído a título de CPSS retida ou recolhida indevidamente ou a maior sofrerá retenção na fonte do Imposto sobre a Renda e deverá ser incluído como rendimento tributável na DAA correspondente ao ano-calendário em que se efetivar a restituição somente se, anteriormente, tiver sido computado como despesa dedutível da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, sendo certo que não há que se falar em incidência do Imposto sobre a Renda sobre os valores recuperados a título de CPSS paga indevidamente sobre a parcela da remuneração não recebida em razão de redução de jornada de trabalho se os valores não tiverem sido utilizados pela contribuinte como dedução da base de cálculo anual do imposto, já que tais valores não influenciaram a base tributável dos rendimentos.

*(assinado digitalmente)*

MARIA DE FATIMA DIAS DE SOUZA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07.

*(assinado digitalmente)*

ALEX ASSIS DE MENDONÇA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

(assinado digitalmente)  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit07

De acordo. Encaminha-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

(assinado digitalmente)  
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
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 09 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

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