



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

69 – COSIT

DATA

31 de março de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

RENDIMENTOS DECORRENTES DE FUNÇÃO COMISSIONADA. LICENÇA-MATERNIDADE. CARÁTER INDENIZATÓRIO. IRRELEVÂNICA. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA.

O caráter indenizatório de qualquer rendimento não é suficiente para garantir a isenção do imposto sobre a renda, sendo necessário lei específica que regulamente a matéria. As verbas pagas à servidora durante a licença-maternidade, em caráter substitutivo à função comissionada, são tributadas pelo imposto sobre a renda e sujeitas à retenção na fonte, não havendo direito à isenção, por falta de previsão legal.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 150, § 6º; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 97, *caput*, inciso VI, e art. 176; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 3º, § 4º, e 7º, *caput*, inciso I.

RELATÓRIO

O interessado, órgão da administração pública, protocolou consulta sobre a interpretação da legislação tributária, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, para solucionar dúvidas a respeito do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF.

2. Informa que determinada servidora do órgão exerceu função comissionada durante certo período, tendo sido dispensada da função enquanto usufruía licença-maternidade. Contudo, alega que foi garantido à servidora o pagamento da verba relativa à função, por estar amparada em legislação do órgão que garantia à servidora gestante exonerada de cargo em comissão ou dispensada de função comissionada, a percepção da remuneração do cargo ou função, como se em exercício estivesse.

3. Sobre tal verba, paga em caráter substitutivo à função comissionada durante o período de licença-maternidade, a fonte pagadora efetuou a retenção do IRRF. Entretanto, a servidora postulou administrativamente a devolução do imposto retido, sob o fundamento de que se trata de verba de caráter indenizatório, por conta da estabilidade provisória na função. Ainda, justifica estar amparada em precedente jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, além do Parecer nº 00300/2020/PGFN/AGU, e do Parecer SEI nº 748/2021/ME.

4. Afirma a consulente, então, que há dúvida quanto à natureza jurídica da verba em comento, já que não consta expressamente no rol das isenções da legislação do imposto sobre a renda. Assim, informa que procedeu com a retenção do imposto na fonte.

5. Após apontar como fundamentação legal os arts. 35, 36 e 47 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o art. 3º, § 1º, e art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1998, formulou os seguintes questionamentos:

1) É possível afirmar, com base na legislação do Imposto de Renda de Pessoas Físicas, que a verba paga à servidora em caráter substitutivo à função comissionada, durante o período da licença-maternidade, ostenta caráter indenizatório ou remuneratório?

2) Com fundamento na legislação que regulamenta o IRPF, é possível afirmar que a verba paga à servidora em caráter substitutivo à função comissionada, durante o período da licença-maternidade, está isenta do Imposto de Renda Retido na Fonte?

FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente à análise da matéria, cabe informar que 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 9 de dezembro de 2021, presta-se unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro, tendo como premissa que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade, nesse sentido, 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 ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação. Além disso, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações apresentadas pela consulente.

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

8. A dúvida a ser solucionada na presente consulta diz respeito à possibilidade de considerar isenta do imposto sobre a renda a verba paga à servidora dispensada de função comissionada, em caráter substitutivo à função comissionada durante o período de licença-maternidade, em decorrência de seu caráter indenizatório.

9. Ocorre que perquirir tão somente a natureza indenizatória da verba é irrelevante, já que ela não tem o condão de, por si só, assegurar a isenção do imposto sobre a renda. Isto porque a isenção de qualquer imposto depende de lei específica que regule a matéria, conforme determinam o art. 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988, c/c os arts. 97, *caput*, inciso VI, e 176 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Constituição Federal

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º **Qualquer subsídio ou isenção**, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, **só poderá ser concedido mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Código Tributário Nacional

Art. 176. **A isenção**, ainda quando prevista em contrato, **é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos** exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

(grifou-se)

10. Neste sentido, o Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, instituído pelo Decreto nº 9.580, de 2018, lista no art. 35, *caput*, inciso III, os rendimentos isentos de indenizações e assemelhados.

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

(...)

III - os seguintes rendimentos de indenizações e assemelhados:

a) a indenização por acidente de trabalho (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, *caput*, inciso IV);

b) o pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário (Lei nº 9.468, de 10 de julho de 1997, art. 14; e Medida Provisória nº 2.174-28, de 24 de agosto de 2001, art. 12 e art. 22);

c) a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou por rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou pelo dissídio coletivo e pelas convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, e o montante recebido pelos empregados e pelos diretores e pelos seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, aos juros e à correção monetária creditados

em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, caput , inciso V ; e Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, art. 28);

d) a indenização destinada a reparar danos patrimoniais em decorrência de rescisão de contrato (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 70, § 5º);

e) a indenização em decorrência de desapropriação para fins de reforma agrária, quando auferida pelo desapropriado (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, parágrafo único);

f) a indenização a título reparatório paga a beneficiários diretos de desaparecidos políticos (Lei nº 9.140, de 4 de dezembro de 1995, art. 11);

g) a indenização reparatória paga a anistiados políticos, nos termos do inciso II do caput do art. 1º da Lei nº 10.559, de 13 de novembro de 2002 (Lei nº 10.559, de 2002, art. 9º, parágrafo único);

h) a indenização reparatória por danos físicos, invalidez ou morte, ou por bem material danificado ou destruído, em decorrência de acidente, até o limite estabelecido em condenação judicial, exceto na hipótese de pagamento de prestações continuadas;

i) valores recebidos, exceto na hipótese de pensão especial de que trata a alínea “f” do inciso II do caput, quando pagos ao seu portador (Lei nº 7.070, de 1982, art. 1º e art. 4º-A,); e

j) a indenização por dano moral concedida às pessoas com deficiência física decorrente do uso da talidomida, que consistirá no pagamento de valor único de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), multiplicado pelo número dos pontos indicadores da natureza e do grau da dependência resultante da deformidade física, nos termos do § 1º do art. 1º da Lei nº 7.070, de 1982 (Lei nº 12.190, de 13 de janeiro de 2010, art. 1º e art. 2º);

11. Do rol transcrito acima, constata-se que para cada caso de isenção, há uma lei específica instituidora do benefício. Com efeito, não há na legislação tributária lei que possibilite de forma genérica a isenção das indenizações. Como não há lei específica que preveja a isenção sobre as verbas pagas a servidoras dispensadas de função comissionada e em gozo de licença-maternidade, sobre elas incide o imposto sobre a renda normalmente.

12. A respeito do precedente jurisprudencial do STF, a consulente não informou o seu teor. Ressalte-se que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB deve observância aos entendimentos confirmados por meio de Súmulas Vinculantes do STF, dos julgamentos proferidos em Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADI, de temas submetidos aos ritos da repercussão geral pelo STF e dos recursos especiais repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, além das Súmulas Vinculantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, dos Atos Declaratórios da Procuradoria-Geral da Fazenda - PGFN e dos Pareceres vinculantes da PGFN.

13. Tanto o citado Parecer 00300/2020/PGFN/AGU, quanto o Parecer SEI nº 748/2021/ME, não apenas carecem de efeito vinculante perante a RFB, mas nada falam sobre a incidência do imposto sobre a renda. Ambos tratam da estabilidade provisória das gestantes, prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

Art. 10. Até que seja promulgada a lei complementar a que se refere o art. 7º, I, da Constituição:

(...)

II - fica vedada a dispensa arbitrária ou sem justa causa:

(...)

b) da empregada gestante, desde a confirmação da gravidez até cinco meses após o parto.

14. No caso do Parecer 00300/2020/PGFN/AGU, este concluiu pela inclusão dos valores relativos ao auxílio-saúde, na indenização devida à servidora exonerada durante o período da estabilidade provisória. Por sua vez, o Parecer SEI nº 748/2021/ME concluiu que a estabilidade provisória se aplica a todas as servidoras, independentemente da natureza do vínculo mantido com a Administração, mesmo àquelas admitidas a título precário, como as ocupantes de cargo em comissão ou exercentes de função comissionada, devendo a indenização paga abranger todas as verbas percebidas durante a ocupação do cargo.

15. Esclarecido a incidência do imposto sobre a renda sobre o rendimento em tela, passa-se ao segundo questionamento relativo à retenção na fonte. A base legal do IRRF é o art. 7º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991) (Vide Lei nº 8.848, de 1994) (Vide Lei nº 9.250, de 1995)

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; (Vide Lei complementar nº 150, de 2015)

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

16. A retenção na fonte, no caso de rendimentos pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas, ocorre em duas hipóteses. Na primeira, quando os rendimentos são decorrentes do trabalho assalariado e pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas. Na segunda, em qualquer outra situação quando não estiverem sujeitos à tributação exclusiva na fonte e foram pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

17. A remuneração pelo exercício da função comissionada, mesmo que presumido, tem nítida natureza salarial, já que decorrente do trabalho assalariado. No presente, a verba remunera a função comissionada como se exercida fosse. O fato de o pagamento ocorrer mesmo sem o efetivo exercício da função comissionada não afasta a sua natureza salarial, havendo, portanto, incidência

da retenção na fonte, conforme determina o inciso I do *caput* do art. 7º transcrito acima. Ainda que, por hipótese, se considere que não haja natureza salarial, a retenção será devida pela incidência do inciso II do *caput* do mesmo artigo, já que tampouco existe previsão legal para a tributação exclusiva na fonte.

CONCLUSÃO

18. Responde-se à consultante que o caráter indenizatório de qualquer rendimento não é suficiente para garantir a isenção do imposto sobre a renda, sendo necessária lei específica que regulamente a matéria. As verbas pagas à servidora dispensada de função comissionada durante a licença-maternidade, em caráter substitutivo à remuneração da referida função, são tributadas pelo imposto sobre a renda e sujeitas à retenção na fonte, não havendo direito à isenção, por falta de previsão legal.

Assinatura digital

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital

ANTÔNIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe Substituto da Divisão de Tributação/SRRF08

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

Assinatura digital

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. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consultante.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação