



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 358 - Cosit

**Data** 26 de julho de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

FUNDO ESTADUAL. PROGRAMA DE MICROCRÉDITO. CONVÊNIO ENTRE ESTADO E MUNICÍPIO. SERVIDOR MUNICIPAL ATUANTE COMO AGENTE DE CRÉDITO. BÔNUS POR PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Na situação em que o Estado transfere recursos ao município para que este os repasse a servidor municipal, a título de bônus por participação nos resultados, em decorrência de sua atuação como agente de crédito de fundo estadual de microcrédito, constitui o Estado a fonte pagadora dos rendimentos e o responsável pela retenção do Imposto sobre a Renda, de acordo com a tabela progressiva mensal.

Mediante previsão expressa em convênio, o Estado pode transferir ao município a obrigação solidária de reter e recolher o imposto; nessa hipótese, o município calculará separadamente o imposto sobre os rendimentos devidos pelo Estado e o imposto sobre os rendimentos por ele devidos ao beneficiário; não obstante, os rendimentos provenientes das duas fontes poderão ser somados para efeito de cálculo do imposto, caso haja concordância da pessoa física beneficiária.

**PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. LEI Nº 10.101, DE 2000.**

As disposições da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, não se aplicam a pessoas jurídicas de direito público.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 7º, inciso II; Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, art. 1º; Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000; Lei (Estadual - SP) nº 9.533, de 30 de abril de 1997, arts. 1º, 3º, VI, e 4º; Lei (Estadual - SP) nº 14.922, de 28 de dezembro de 2012, art. 1º; Resolução COF nº 1, de 12 de abril de 2013; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 67, § 2º; Solução de Consulta Cosit nº 238, de 12 de setembro de 2014; Parecer Cosit/Ditir nº 214, de 28 de maio de 1996.

## Relatório

1. Município formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência do Imposto sobre a Renda na fonte sobre valores pagos a seus servidores.

2. Relata a questão objeto de sua consulta nestes termos:

*O Município XXX mantém em seu quadro de servidores, 3 funcionários comissionados para atuarem como agentes de crédito para o Banco do Povo Paulista, e o Governo Estadual implantou o programa de incentivo “Bônus por Participação nos Resultados - BPR” a estes agentes. O programa foi instituído pela Lei Estadual 14922 de 28 de Dezembro de 2012 e estabelecido através da Resolução COF nº 001 de 12 Abril de 2013. O governo estadual repassará os recursos financeiros do bônus ao município, mediante convênio entre estado/município, porém o vínculo empregatício é com o Município XXX, sendo o salário pago pelo município. Após o pagamento aos agentes, o município deverá prestar conta do efetivo pagamento ao estado.*

*Este bônus será exclusivo aos agentes de crédito, não sendo beneficiados os demais servidores do Município, e não há previsão no acordo coletivo com sindicato para seu pagamento. O valor individual é calculado de acordo com o cumprimento de metas individuais, seguindo os critérios estabelecidos na resolução, a origem é o Fundo de Investimentos de Crédito Produtivo Popular de São Paulo. Os pagamentos do bônus serão trimestralmente, nos meses de Janeiro, Abril, Julho e Outubro.*

3. Cita a título de fundamentação legal de sua consulta a “Lei Estadual 14.922 de 28 de dezembro de 2012, estabelecido através da Resolução COF nº 001 de 12 de abril de 2013”, e a “Lei 10.101 de 19 de dezembro de 2000 e 12.832/2013”.

4. Apresenta então seus questionamentos:

*1) Poderá ser aplicado o entendimento que este Bônus pago seja considerado distribuição/participação de Resultados, previstos nas Lei 10101/2000 e 12832/2013, devendo ser calculado o imposto de renda na fonte, conforme tabela de tributação exclusiva de fonte para a participação nos lucros, sem somar o pagamento do salário?*

*2) Caso negativo, por haver mais de um pagamento, sendo um pago pelo Município XXX, que se trata de remuneração mensal, e o Bônus que é um recurso proveniente do Estado, mediante convênio, deverá ser aplicada a alíquota correspondente a soma dos rendimentos pagos aos funcionários e aplicada a tabela progressiva de imposto de renda ou o Bônus será considerado de forma isolada para a aplicação da alíquota de imposto de renda da tabela progressiva?*

## Fundamentos

5. A Lei (Estadual - SP) nº 9.533, de 30 de abril de 1997, instituiu o Fundo de Investimentos de Crédito Produtivo Popular do Estado de São Paulo (Fundo), fundo especial de natureza contábil (arts. 71 a 74 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964), sem personalidade jurídica, “destinado a propiciar recursos para aplicação em microempreendimentos e micro e pequenas empresas, visando criar alternativas de crédito popular para geração de emprego e renda”:

**Lei (Estadual - SP) nº 9.533, de 1997**

*Artigo 1º - Fica instituído, nos termos do Título IV, do Decreto-lei Complementar n. 18, de 17 de abril de 1970, o Fundo de Investimentos de Crédito Produtivo Popular de São Paulo, destinado a propiciar recursos para aplicação em microempreendimentos e micro e pequenas empresas, visando criar alternativas de crédito popular para geração de emprego e renda.*

*Parágrafo único - A Nossa Caixa-Nosso Banco S.A será o agente financeiro do Fundo e atuará como mandatário do Estado na contratação e cobrança dos financiamentos previstos nesta lei.*

(...)

*Artigo 3º - Os recursos do Fundo, levando em consideração seus objetivos, serão destinados a:*

*I - prestação de assistência financeira aos projetos de capacitação profissionais e ao treinamento técnico-gerencial dos empreendedores;*

*II - concessão de empréstimos a microempreendedores urbanos e rurais, inclusive aos do setor informal, tendo em vista elevar a produtividade dos empreendimentos apoiados, através de incentivo ao investimento fixo associado à capacidade técnico-gerencial do empreendedor, de forma a minimizar o risco do negócio, possibilitar seu crescimento e estimular a formalização das Micro e Pequenas Empresas;*

*III - concessão de empréstimos à Cooperativas ou formas associativas de produção ou de trabalho;*

*IV - concessão de empréstimos a micro e pequenas empresas;*

*V - prestação de assistência financeira a projetos de modernização e reorganização de micro e pequenas empresas.*

*VI - custear o pagamento, aos servidores designados pelos Municípios para atuarem como agentes de crédito, nos termos de convênios celebrados com os Municípios, de quantia voltada a estimular a eficiência na gestão dos recursos do Fundo, na forma estabelecida por decreto. (Inciso VI acrescentado pela Lei nº 14.922, de 28/12/2012.)*

(...)

*Artigo 4º - A Secretaria do Emprego e Relações do Trabalho será responsável pela operacionalização e administração das medidas necessárias à implementação das ações estabelecidas nos incisos I a III do Artigo 3º, podendo, para tanto, na forma da lei, firmar convênios, contratar serviços, estabelecer parcerias e adotar as iniciativas indispensáveis ao bom cumprimento dos*

*objetivos compreendidos por tais ações, fazendo uso das suas dotações orçamentárias correntes e extraordinárias, bem como dos seus recursos institucionais e daqueles disponíveis no âmbito do Governo Estadual, passíveis de mobilização para esse fim.*

*Parágrafo único - Por deliberação do Conselho de Orientação do Fundo, de que trata o Artigo 5º desta lei, a Secretaria do Emprego e Relações do Trabalho, mediante proposta devidamente fundamentada, poderá contar com os recursos do Fundo para contratação ou convênio com órgãos não governamentais, municípios, sindicatos e instituições oficiais, para a prestação de serviços nas áreas de capacitação técnico-gerencial, bem como para introduzir serviços de concessão de crédito junto as comunidades, mediante a constituição de Agentes de Crédito.*

*Artigo 5º - Fica instituído, na Secretaria dos Negócios da Fazenda, o Conselho de Orientação do Fundo, ao qual compete:*

*I - estabelecer critérios e fixar limites globais e individuais para a concessão dos financiamentos e subvenções, observadas as disponibilidades do Fundo;*

*II - criar subcontas para gerência dos respectivos recursos, nominadas, cada uma delas pelas finalidades designadas pelos incisos I a IV do Artigo 3º, cabendo a gestão das subcontas referentes aos incisos I a III a um Comitê de Crédito presidido pelo Secretário do Emprego e Relações do Trabalho e integrado por um representante da Nossa Caixa-Nosso Banco e pelo Presidente da Comissão Estadual do Emprego;*

*III - fixar prazos de amortização e carência, bem como os encargos dos mutuários e multas por eventual inadimplemento contratual;*

*IV - examinar e aprovar, mensalmente, as contas referentes ao Fundo, por meio de balancetes, avaliando resultados e propondo medidas;*

*V - manifestar-se previamente sobre ajustes a serem celebrados com terceiros, tendo por objeto recursos ao Fundo; e*

*VI - elaborar seu Regimento Interno.*

*(...)*

6. Observe-se que, “para a prestação de serviços nas áreas de capacitação técnico-gerencial, bem como para introduzir serviços de concessão de crédito junto as comunidades, mediante a constituição de Agentes de Crédito” (sublinhou-se), o art. 4º, parágrafo único, dessa Lei prevê a celebração de convênios com os municípios do Estado.

7. O art. 1º da Lei (Estadual - SP) nº 14.922, de 28 de dezembro de 2012, mediante a previsão de transferência de recursos financeiros do Estado ao município conveniado, veio criar o denominado Bônus por Participação nos Resultados (BPR), a ser pago a servidores do município que atuarem na consecução dos objetivos do Fundo (agentes de crédito):

*Artigo 1º Fica o Poder Executivo autorizado a estipular, na celebração de convênios com Municípios paulistas, a transferência de recursos financeiros destinados ao pagamento, em caráter eventual, pelos conveniados e em favor de*

servidores de seus quadros, de Bônus por Participação nos Resultados - BPR, alusivo à atuação, em colaboração, para os fins de que trata o artigo 3º da Lei nº 9.533, de 30 de abril de 1997.

*Parágrafo único Os convênios celebrados nos termos a que se refere o “caput” deste artigo conterão cláusulas assegurando que:*

*1 - a percepção do BPR não interfira no exercício pelos Municípios, com exclusividade, do poder de dirigir, orientar e fiscalizar a atuação de seus servidores para os fins de que trata esta lei;*

*2 - sejam observados, para fins de transferência de recursos financeiros, as metas e os indicadores globais fixados pelo Conselho de Orientação do Fundo de Investimentos de Crédito Produtivo Popular de São Paulo, sem prejuízo da definição, pelos Municípios, das quantias individuais a serem recebidas pelos seus servidores.*

(Destacou-se.)

8. A Resolução COF nº 1, de 12 de abril de 2013, do Conselho de Orientação do Fundo de Investimentos de Crédito Produtivo Popular de São Paulo (COF), instituído pelo art. 5º da Lei (Estadual - SP) nº 9.533, de 1997, disciplina a apuração e o pagamento do BPR, e também traz em seu Anexo II minuta de convênio a ser celebrado entre o Estado e os municípios, a qual já contempla o pagamento desse bônus (destacou-se):

*Art. 2º - O Bônus por Participação nos Resultados - BPR, será devido individualmente aos servidores designados pelos municípios para atuarem como **agentes de crédito**, nos termos dos convênios celebrados entre a Secretaria de Estado do Emprego e Relações do Trabalho e os municípios participantes do programa Banco do Povo Paulista;*

(...)

*Artigo 7º - O pagamento será realizado trimestralmente por meio de transferência de recursos financeiros aos municípios participantes, cabendo a estes a efetivação do pagamento aos agentes de crédito, com base na apuração dos resultados individuais apurados;*

*Artigo 8º - Os municípios participantes do Fundo de Investimentos de Crédito Produtivo Popular de São Paulo deverão apresentar comprovação da efetivação da transferência dos recursos aos servidores designados para atuarem como agentes de crédito no prazo de 30 (trinta) dias a partir da data da efetiva transferência dos recursos realizadas pelo Fundo na conta indicada pelo município;*

*Artigo 9º - Para fins de transferência dos recursos financeiros de que trata a Lei Estadual nº 14.922, de 28 de dezembro de 2012, a Secretaria de Estado do Emprego e Relações do Trabalho e os municípios participantes do Fundo de Investimentos de Crédito Produtivo Popular de São Paulo deverão celebrar Termo de Aditamento aos convenios existentes, conforme minuta constante no Anexo I;*

(...)

---

*Artigo 12º - A Secretaria de Estado do Emprego e Relações do Trabalho fica responsável pela adoção das medidas necessárias para implementação e operacionalização do Bônus por participação por Resultados – BPR, de que trata a Lei nº 14.922 de 28 de dezembro de 2012.*

9. Em síntese, verifica-se que o município conveniado, no que se refere ao pagamento do BPR ao servidor, atua como mero intermediário desse pagamento, repassando ao beneficiário o recurso que lhe é transferido pelo Estado para tal finalidade.

10. Para efeito de aplicação das normas relativas ao Imposto sobre a Renda, o BPR constitui remuneração do servidor municipal, pela sua atuação como agente de crédito do Fundo, a qual o Estado, na condição de seu instituidor, obriga-se a pagar, mediante transferência ao município. Assim, é o Estado, pessoa jurídica, que se caracteriza como fonte pagadora dos rendimentos - e não o município, mero repassador do bônus ao seu beneficiário final, pessoa física.

11. Está-se, portanto, diante da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda na fonte prescrita no art. 7º, inciso II, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 - rendimentos percebidos por pessoa física, pagos por pessoa jurídica -, em que se calcula o imposto mediante a aplicação da tabela progressiva mensal (art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007). Essa hipótese de incidência está consolidada nos arts. 620 e 628 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

11.1. Ressalte-se que, segundo o § 1º do art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988, “o imposto será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora [no caso do bônus, o Estado], aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título”.

12. Situação similar à desta consulta, em que determinada pessoa jurídica paga rendimentos a pessoas físicas por conta de terceiro, além de rendimentos cujo ônus lhe compete, já foi examinada por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Cosit nº 238, de 12 de setembro de 2014, cuja íntegra pode ser obtida no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu Legislação, opção Soluções de Consultas e de Divergências, mediante a digitação do número e ano do ato.

12.1. Revelam-se pertinentes alguns excertos do Parecer Cosit/Ditir nº 214, de 28 de maio de 1996, reproduzidos nos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 238, de 2014 (sublinhou-se):

***Parecer Cosit/Ditir nº 214/1996***

*Ementa: A responsabilidade pela retenção do imposto de renda incidente sobre benefícios pagos pelo INSS ao segurado é da fonte pagadora do rendimento.*

*A fonte pagadora que celebrar convênios com empresas para que essa pratiquem em seu nome o pagamento dos benefícios, poderá designá-las*

---

*também mandatárias para efetuar retenção e o recolhimento do imposto respectivo, desde que estipulado no contrato.*

(...)

*5. Cabe assinalar que, na responsabilidade por substituição, a lei, ao invés de exigir do contribuinte a prestação que constitui o objeto da obrigação tributária, define como sujeito passivo dessa obrigação um terceiro, vinculado ao fato gerador.*

(...).

*6. Quando a fonte pagadora celebra convênios com outras entidades para que essas efetuem, em seu nome e por sua conta, o pagamento dos rendimentos aos beneficiários, surge a figura do mandatário.*

*6.1. O art. 1.288 do Código Civil define que o mandato se opera quando alguém — o mandatário — recebe de outrem — o mandante — poderes para, em seu nome e em seu lugar, praticar atos ou administrar interesses, tendo como escopo a realização de um ato jurídico.*

*6.2. Trata-se de um contrato bilateral que, uma vez ultimado, liga as partes concordantes, estabelecendo um vínculo obrigacional entre elas, transformando-se em lei entre partes; firmando-se, assim, uma responsabilidade contratual.*

*6.3. Com relação a essa responsabilidade contratual, prevê o Código Civil que cumpre ao mandatário prestar contas de sua gerência ao mandante, bem assim agir com zelo necessário e diligência habitual na defesa dos interesses do mandante, respondendo pelos prejuízos que este experimentar, quando esses prejuízos resultarem de culpa do representante.*

*6.4. No campo tributário, essa missão não muda a figura do responsável tributário, mas pode transferir ao mandatário, se expressamente estipulado no contrato, a obrigação solidária de reter e recolher o imposto.*

(...)

*7. Releva notar que esta Coordenação ao esclarecer sobre a aplicação da Lei n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988, no Boletim Central Extraordinário n° 059, de 11 de julho de 1989, se manifestou sobre o assunto em pauta no “item 1. Tributação aos Rendimentos em Geral, questão 03. Adiantamento de benefício pecuniário do INSS, tais como auxílio-doença, pago por entidade de previdência, por convênio com o INSS e com a complementação paga pela entidade”, da seguinte forma;*

*“Em geral, o convênio prevê o cálculo e o recolhimento do valor do imposto sobre o benefício do INSS pela entidade. Assim, esta fará a retenção de imediato sobre os valores pagos por conta do INSS e sobre seu próprio benefício. Poderá efetuar também a complementação sobre os dois rendimentos nos termos do subitem 20.3 da IN n° 049/89.”*

*7.1. O subitem 20.3. da Instrução Normativa SRF n° 049, de 10 de maio de 1989, assim dispõe:*

---

*“20.3. O Imposto Complementar poderá ser retido, mensalmente, por uma das fontes pagadoras, pessoa jurídica, desde que haja concordância, por escrito, da pessoa física beneficiária, caso em que a pessoa jurídica será solidariamente responsável com o contribuinte pelo pagamento do imposto correspondente à obrigação assumida.”*

7.2. *Como se observa, a mandatária ao efetuar o pagamento de dois ou mais rendimentos poderá até mesmo efetuar o recolhimento complementar do imposto, que é a diferença de imposto devida quando do somatório dos rendimentos recebidos pelo contribuinte, desde que possua autorização do beneficiário do rendimento.*

8. *Cabe esclarecer, ainda, que o mandatário, em razão de efetuar pagamentos devidos por outras fontes, poderá alocar no DARF unicamente a sua pessoa jurídica como fonte pagadora do rendimento, sem prejuízo da obrigatoriedade de comprovar a exatidão dos valores quando solicitado pelas autoridades fiscalizadoras, inclusive a discriminação, por fonte pagadora, da natureza e do montante do rendimento pago, bem assim do imposto retido na fonte.*

8.1. *Vale ressaltar também que, neste caso, a mandatária ficará responsável por fornecer ao beneficiário o “Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte” e à Secretaria da Receita Federal a “Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF”, incluindo os valores pagos por sua conta e por conta e ordem do mandante, entendimento já consubstanciado no Parecer CST/SIPR nº 2.381, de 22 de outubro de 1984.*

(...)

13. Como visto anteriormente, o Estado, na condição de fonte pagadora, é responsável pela retenção do imposto incidente na fonte sobre o rendimento por ele devido ao servidor do município conveniado, a título de BPR, salvo se houver disposição expressa no convênio celebrado com o município, transferindo a este a obrigação (solidária) de retenção.

14. É importante destacar que, na minuta de Convênio a ser celebrado entre o Estado e município, constante no Anexo II da Resolução COF nº 1, de 2013, não existe disposição expressa transferindo ao município a obrigação de efetuar a retenção na fonte e o recolhimento do Imposto sobre a Renda incidente sobre o BPR repassado a seus servidores.

14.1. Caso venha a ser incluída tal disposição, o município deverá calcular o imposto devido na fonte **separadamente**, segundo cada fonte dos rendimentos (Estado e município). No entanto, consoante previsto no § 2º do art. 67 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014 (com fundamento no art. 7º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991), os rendimentos provenientes das duas fontes poderão ser somados para efeito de cálculo do imposto, caso a pessoa física beneficiária pretenda antecipar o imposto devido na Declaração de Ajuste Anual.

15. Por fim, cabe assentar que as normas estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 2000, não se aplicam a pessoas jurídicas de direito público, pois elas são destinadas apenas a **empresas**, pessoas jurídicas de direito privado, conforme se depreende da leitura de seu art. 1º (sublinhou-se):

---

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

## **Conclusão**

16. Diante do exposto, conclui-se que:

a) na situação em que o Estado transfere recursos ao município para que este os repasse a servidor municipal, a título de bônus de participação nos resultados, em decorrência de sua atuação como agente de crédito de fundo estadual de microcrédito, constitui o Estado a fonte pagadora dos rendimentos e o responsável pela retenção do Imposto sobre a Renda, de acordo com a tabela progressiva mensal, nos termos do art. 7º, inciso II, da Lei nº 7.713, de 1988;

b) mediante previsão expressa em convênio, o Estado pode transferir ao município a obrigação solidária de reter e recolher o imposto; nessa hipótese, o município calculará separadamente o imposto sobre os rendimentos devidos pelo Estado e o imposto sobre os rendimentos por ele devidos ao beneficiário; não obstante, os rendimentos provenientes das duas fontes poderão ser somados para efeito de cálculo do imposto, caso haja concordância da pessoa física beneficiária (art. 7º da Lei nº 8.383, de 1991; art. 67 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014);

c) a Lei nº 10.101, de 2000, “que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa”, destina-se somente a empresas, não se aplicando a pessoas jurídicas de direito público.

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

[assinado digitalmente]

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[assinado digitalmente]

**FERNANDO MOMBELLI**

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit