



Solução de Consulta nº 186 - Cosit

Data 3 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

PARTE CONCEDENTE DE ESTÁGIO. AGENTE DE INTEGRAÇÃO. ESTÁGIO. RETENÇÃO.

A pessoa jurídica que concede o estágio é a fonte pagadora e, conseqüentemente, será a responsável pela retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte e pelo cumprimento de eventuais obrigações acessórias decorrentes de tal evento, como preenchimento e transmissão da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf).

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 45, parágrafo único, 121 a 123 e 128; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 7º; Lei nº 11.788, de 25 de setembro de 2008, arts. 5º, 9º, 12, 15 e 16; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 36, 681 e 775; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 22, § 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 3 de outubro de 2018, arts. 2º, inciso I, e 4º.

Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada informa que atua como agente de integração, nos moldes da Lei Federal nº 11.788, de 25 de setembro de 2008, tendo como principal objetivo auxiliar o processo de aperfeiçoamento de estágio, conforme disposto no art. 5º da referida Lei.

2. Informa que, no ano de 2014, foi vencedora de pregão eletrônico, cujo objetivo é a *contratação de Agência Integradora de Estágios Supervisionados para atendimento de até 48 (quarenta e oito) vagas para estágios de ensino médio, curso técnico e graduação (...)* no Instituto X, sendo firmado contrato entre este e a consulente.

3. Expõe que, consoante cláusula contratual, possui obrigação de efetuar o repasse do pagamento das bolsas auxílio depositadas, individualmente, nas contas bancárias dos estagiários e que, o Termo de Compromisso de Estágio, firmado pelos estagiários, as instituições de ensino e o Instituto X, estabelece que os repasses das bolsas auxílio aos estagiários, será efetuado pela consulente, na conta bancária desses, após a confirmação dos valores transferidos pelo Instituto X.

4. Assevera que, de acordo com o art. 5º da Lei Federal nº 11.788, de 2008, o agente de integração (consulente) atuaria como mero auxiliar do processo de aperfeiçoamento do estágio, mas que, por força contratual, se obriga mensalmente a realizar o repasse financeiro da bolsa auxílio nas contas bancárias dos estagiários.

5. Não obstante isso, esclarece que o Instituto interessado realizou consultoria a uma empresa privada sobre a questão, sendo informado de que:

(...) A Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, através da Solução de Consulta nº 76, de 2 de março de 2006, manifestou-se no sentido de que “entende-se como FONTE PAGADORA a pessoa jurídica ou física que efetivamente coloca à disposição do beneficiário o rendimento a que ele faz jus, quer por si própria quer na qualidade de representante de terceiro, após a retenção do respectivo IRRF devido. Cabe à FONTE PAGADORA assim entendida, por força de celebração de convênios com empresas, para que efetuem, em seu nome, o pagamento aos seus beneficiários, a emissão tanto do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte quanto da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, em seu nome e no nome de seu representado, porém com o seu próprio CNPJ.” (...)

6. Ressalta que, tendo em vista o art. 12 da Lei Federal nº 11.788, de 2008, a obrigação de pagar a bolsa auxílio aos estagiários é de inteira e total responsabilidade da parte concedente. Assim, a consulente se limitaria a apenas fazer o repasse, ou seja, o depósito na conta bancária dos estagiários do Instituto X, após a confirmação da efetiva transferência do montante financeiro em sua conta bancária.

7. Entende que a fonte pagadora é a parte concedente do estágio, que se obriga a arcar com o pagamento da bolsa auxílio dos seus próprios estagiários e, conseqüentemente, com o ônus financeiro de efetuar a retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte, como também, a responsabilidade de entrega da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf).

8. Transcreve e/ou apenas cita os seguintes dispositivos como ensejadores da consulta: art. 733 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto sobre a Renda; inciso II do art. 3º e arts. 5º e 12 da Lei nº 11.788, de 2008; Solução de Consulta nº 522, de 2006; Solução de Consulta SRRF09 nº 39, de 2012; Solução de Consulta Cosit nº 164, de 2017; e Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014.

9. Deste modo, questiona:

1) Tendo em vista que o art. 12 da Lei Federal nº 11.788 de 25/08/2008, prevê que Parte Concedente de Estágio (Instituto (...)), é quem de fato se obriga a remunerar os estagiários e considerando que no presente caso, o Agente de Integração constituído nos limites estabelecidos no art. 5º da referida Lei, por força do Termo de Contrato de Prestação de Serviços (em anexo), obriga-se a efetuar o mero repasse dessas bolsas. PERGUNTA-SE: Pelo exposto acima, quem

de fato é considerado como FONTE PAGADORA? A Empresa Concedente de Estágio ou o Agente de Integração?

2) Em analogia ao eSocial, em que as informações tributárias e fiscais relativas à contratação de estagiários, devem ser feitas diretamente pela parte concedente do estágio (Contratante), conforme pode ser consultado em "Perguntas Frequentes Empresas - Web Service" disponível no Portal eSocial - Governo Federal, no presente caso, em que o pagamento das bolsas auxílio é de inteira responsabilidade do Instituto (...), e o Agente de Integração, (CONSULENTE) por força de contrato, apenas efetua o repasse financeiro das bolsas auxílio aos estagiários da concedente. PERGUNTA-SE: a quem recai a obrigação de efetuar a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte e o consequente envio da DIRF à Receita Federal do Brasil? É o Agente de Integração ou a Empresa Concedente de Estágio?

10. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

11. O processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte e tem seu regramento básico previsto 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 foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

12. Primeiramente, cumpre esclarecer que a Solução de Consulta SRRF07 nº 76, de 2 de março de 2006, referida pela empresa de consultoria, trata de hipótese diferente da tratada no caso em questão, uma vez que versa sobre responsabilidades assumidas em convênio, inclusive cálculo e recolhimento do imposto na qualidade de representante de terceiro.

13. A dúvida apresentada pela consulente diz respeito a quem é atribuída a condição de fonte pagadora e a responsabilidade pela retenção e pelo envio da Dirf quando o agente de integração realiza o repasse de bolsa auxílio a estagiários de determinado instituto, que firmou contrato de prestação de serviço com o agente de integração para tal fim.

14. De acordo com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), temos que:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

(...)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

(...)

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

(...)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

(...)

(grifos não constam do original)

15. Nesses termos, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que esta esteja vinculada ao fato gerador. Mais especificamente com relação ao Imposto sobre a Renda, o parágrafo único do art. 45, acima transcrito, diz que a lei pode atribuir à fonte pagadora de renda ou proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

16. Recorde-se que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, estabeleceu no § 1º do art. 7º, a responsabilidade pela retenção do imposto sobre a renda por ocasião de cada pagamento a qualquer título à pessoa física, conforme abaixo transcrito:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

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

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela

mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

17. O novo Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, nos arts. 36, 681 e 775, trata da tributação dos rendimentos auferidos por pessoa física conforme abaixo transcrito:

Art. 36. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei Complementar nº 109, de 2001, art. 68; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 14; Lei nº 4.506, de 1964, art. 16; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º; Lei nº 8.383, de 1991, art. 74; Lei nº 9.250, de 1995, art. 33; Lei nº 9.532, de 10 dezembro de 1997, art. 11, § 1º; e Lei nº 12.663, de 2012, art. 46):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa e remuneração de estagiários;

(...)

Art. 681. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, calculado na forma prevista no art. 677, os rendimentos do trabalho assalariado pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, caput, inciso I; e Lei Complementar nº 150, de 1º de junho de 2015, art. 34).

(...)

DA RETENÇÃO E DO RECOLHIMENTO

Seção I

Da retenção do imposto sobre a renda

Responsabilidade da fonte

Art. 775. Compete à fonte reter o imposto sobre a renda de que trata este Título (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 99 e art. 100; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º).

(grifos não constam do original)

18. Por sua vez, a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, que dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Rendas das Pessoas Físicas, determina:

Art. 22. Estão sujeitos à incidência do IRRE, calculado mediante a utilização das tabelas progressivas constantes do Anexo II a esta Instrução Normativa, observado o disposto no art. 65, a título de antecipação do devido na DAA, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoa física ou jurídica e os demais rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, tais como:

(...)

§ 1º Considera-se fonte pagadora a pessoa física ou a pessoa jurídica que pagar ou creditar rendimentos.

(grifos não constam do original)

19. Na norma supratranscrita, a fonte pagadora que paga ou credita os rendimentos corresponde à pessoa física ou jurídica que suporta o ônus financeiro já que, consoante o art. 128 do CTN, a responsabilidade é da pessoa física ou jurídica vinculada ao fato gerador, e não da pessoa que disponibilizar o recurso ao beneficiário, se não houver disposição legal em contrário.

20. Ressalta-se também que, conforme art. 123 do CTN, *as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

21. Ademais, a Lei nº 11.788, de 2008, que dispõe sobre as relações de estágio, estabelece as obrigações pertinentes a cada parte, cabendo aos agentes de integração o papel de auxiliares das pessoas concedentes de estágio:

Art. 5º As instituições de ensino e as partes cedentes de estágio podem, a seu critério, recorrer a serviços de agentes de integração públicos e privados, mediante condições acordadas em instrumento jurídico apropriado, devendo ser observada, no caso de contratação com recursos públicos, a legislação que estabelece as normas gerais de licitação.

§ 1º Cabe aos agentes de integração, como auxiliares no processo de aperfeiçoamento do instituto do estágio:

- I – identificar oportunidades de estágio;
- II – ajustar suas condições de realização;
- III – fazer o acompanhamento administrativo;
- IV – encaminhar negociação de seguros contra acidentes pessoais;
- V – cadastrar os estudantes.

§ 2º É vedada a cobrança de qualquer valor dos estudantes, a título de remuneração pelos serviços referidos nos incisos deste artigo.

§ 3º Os agentes de integração serão responsabilizados civilmente se indicarem estagiários para a realização de atividades não compatíveis com a programação curricular estabelecida para cada curso, assim como estagiários matriculados em cursos ou instituições para as quais não há previsão de estágio curricular.

(...)

Art. 9º As pessoas jurídicas de direito privado e os órgãos da administração pública direta, autárquica e fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como profissionais liberais de nível superior devidamente registrados em seus respectivos conselhos de fiscalização profissional, podem oferecer estágio, observadas as seguintes obrigações:

- I – celebrar termo de compromisso com a instituição de ensino e o educando, zelando por seu cumprimento;
- II – ofertar instalações que tenham condições de proporcionar ao educando atividades de aprendizagem social, profissional e cultural;

III – indicar funcionário de seu quadro de pessoal, com formação ou experiência profissional na área de conhecimento desenvolvida no curso do estagiário, para orientar e supervisionar até 10 (dez) estagiários simultaneamente;

IV – contratar em favor do estagiário seguro contra acidentes pessoais, cuja apólice seja compatível com valores de mercado, conforme fique estabelecido no termo de compromisso;

V – por ocasião do desligamento do estagiário, entregar termo de realização do estágio com indicação resumida das atividades desenvolvidas, dos períodos e da avaliação de desempenho;

VI – manter à disposição da fiscalização documentos que comprovem a relação de estágio;

VII – enviar à instituição de ensino, com periodicidade mínima de 6 (seis) meses, relatório de atividades, com vista obrigatória ao estagiário.

Parágrafo único. No caso de estágio obrigatório, a responsabilidade pela contratação do seguro de que trata o inciso IV do caput deste artigo poderá, alternativamente, ser assumida pela instituição de ensino.

(...)

Art. 12. O estagiário poderá receber bolsa ou outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, sendo compulsória a sua concessão, bem como a do auxílio-transporte, na hipótese de estágio não obrigatório.

(...)

Art. 15. A manutenção de estagiários em desconformidade com esta Lei caracteriza vínculo de emprego do educando com a parte concedente do estágio para todos os fins da legislação trabalhista e previdenciária.

§ 1º A instituição privada ou pública que reincidir na irregularidade de que trata este artigo ficará impedida de receber estagiários por 2 (dois) anos, contados da data da decisão definitiva do processo administrativo correspondente.

§ 2º A penalidade de que trata o § 1º deste artigo limita-se à filial ou agência em que for cometida a irregularidade.

(...)

Art. 16. O termo de compromisso deverá ser firmado pelo estagiário ou com seu representante ou assistente legal e pelos representantes legais da parte concedente e da instituição de ensino, vedada a atuação dos agentes de integração a que se refere o art. 5º desta Lei como representante de qualquer das partes.

(grifos não constam do original)

22. Deste modo, no caso posto pela consulente, a pessoa física ou jurídica que concede o estágio é considerada como fonte pagadora e, conseqüentemente, será a responsável pela retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte.

23. Quanto ao cumprimento de obrigações acessórias, deve-se se ater às normas estabelecidas na legislação atinente à Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial) e à Dirf.

24. Acerca do fornecimento de informações no âmbito do eSocial, o Manual de Orientação do eSocial, versão 2.4, de março de 2018, deixa claro a quem é atribuída tal responsabilidade:

S-1200 – Remuneração de trabalhador vinculado ao Regime Geral de Previdência Social

Conceito: São as informações da remuneração de cada trabalhador no mês de referência. Este evento deve ser utilizado pelo empregador/contribuinte/órgão público para informar a parcela remuneratória devida a todos os seus trabalhadores, estagiários e bolsistas, exceto àqueles vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, cuja informação deve ser prestada em evento próprio (S-1202).

Quem está obrigado: Todos os empregadores/contribuintes/órgãos públicos que tenham remunerado trabalhadores filiados ao RGPS, estagiários e bolsistas, no mês de referência.

(...)

28) Na contratação do estagiário, regulado pela Lei nº 11.788/2008, as informações devem ser prestadas ao eSocial pela empresa/órgão público contratante e não pelo agente de integração.

S-2300 – Trabalhador Sem Vínculo de Emprego/Estatutário - Início

Conceito do evento: este evento é utilizado para prestar informações cadastrais relativas a trabalhadores que não possuem vínculo de emprego/estatutário com a empresa/órgão público.

Quem está obrigado: o empregador/órgão público/órgão gestor de mão de obra, o sindicato de trabalhadores avulsos não portuários e a cooperativa, quando utilizarem mão de obra dos seguintes trabalhadores, sem vínculo de emprego ou estatutário:

(...)

Código	Descrição
...	...
901	Estagiário

25. Em relação à Dirf, a IN RFB nº 1.836, de 3 de outubro de 2018, dispõe sobre a Declaração relativa ao ano-calendário de 2018:

Art. 2º Estão obrigadas a apresentar a Dirf 2019:

I - as pessoas físicas e as seguintes pessoas jurídicas, que pagaram ou creditaram rendimentos em relação aos quais tenha havido retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), ainda que em um único mês do ano-calendário, por si ou como representantes de terceiros:

(...)

Art. 4º O PGD Dirf 2019, de uso obrigatório pelas fontes pagadoras, pessoas físicas e jurídicas, para preenchimento da Dirf 2019 ou importação de dados,

utilizável em equipamentos da linha PC ou compatíveis, será aprovado por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil e disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) em seu sítio na Internet, no endereço <http://rfb.gov.br>.

(grifos não constam do original)

26. Por conseguinte, em decorrência de a pessoa jurídica que concede o estágio ser a fonte pagadora e de a empresa consulente não estar revestida da condição de representante, cabe à concedente do estágio a obrigação da retenção do IRRF bem como o cumprimento de eventuais obrigações acessórias decorrentes de tal evento, como preenchimento e transmissão da Dirf.

Conclusão

27. Face aos argumentos acima expostos, responde-se à consulente que a pessoa jurídica que concede o estágio é a fonte pagadora e, conseqüentemente, será a responsável pela retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte e pelo cumprimento de eventuais obrigações acessórias decorrentes de tal evento, como preenchimento e transmissão da Dirf.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit