



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**8ª REGIÃO FISCAL**

---

<b>Processo nº</b>	*****
<b>Solução de Consulta nº</b>	338 - SRRF/8ª RF/Disit
<b>Data</b>	19 de setembro de 2008
<b>Interessado</b>	*****
<b>CNPJ/CPF</b>	*****

---

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

**RESPONSABILIDADE** - Honorários Pagos a Despachantes Aduaneiros.

A pessoa jurídica contratada por importadores e exportadores, para atuar como mera intermediária na contratação de serviços de despachantes aduaneiros, não é responsável pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os honorários pagos a tais profissionais, caso estes não sejam sindicalizados.

Neste caso, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre os honorários pagos, recai sobre a empresa para a qual os serviços foram prestados (importadora ou exportadora).

**Dispositivos Legais:** Arts. 121 e 128 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (CTN); art. 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º.09.1988; arts. 2º, 4º, 7º e 20 do Decreto nº 646, de 9.09.1992; art. 719 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); e art. 18 da Instrução Normativa SRF nº 650, de 12.05.2006.

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## Relatório

Em consulta protocolizada em 24.06.2008, encaminhada a esta Divisão de Tributação em 14.08.2008, a interessada (por intermédio de seus procuradores) solicita orientação sobre a interpretação (ou aplicação) da legislação tributária relativa ao Imposto de

Renda Retido na Fonte – IRRF, mais especificamente sobre o disposto no art. 719 do Decreto nº 3.000, de 1999, expondo:

- a) ser pessoa jurídica de direito privado, que conforme cláusula quarta do seu contrato social tem por objeto social: (i) o agenciamento de carga; (ii) o agenciamento e assessoramento em transportes nacionais e internacionais; (iii) despachos aduaneiros e serviços correlatos; (iv) serviços de armazenamento de cargas; e (v) quaisquer outras atividades relacionadas com agenciamento de transporte em geral;
- b) que é contratada por importadores ou exportadores para auxiliá-los, mediante contraprestação, no desembaraço das mercadorias, no transporte das mesmas e quaisquer outras atividades relacionadas a este serviço; e
- c) que em razão da prática de tal atividade, freqüentemente necessita de serviços de despachantes aduaneiros para tratar do desembaraço das mercadorias por ela transportadas.

2. Afirma que a questão que ora se coloca diz respeito à responsabilidade pelo recolhimento do Imposto de Renda referente aos honorários pagos aos despachantes aduaneiros, nos termos do art. 719 do Decreto nº 3.000, de 1999.

3. Transcreve o referido dispositivo legal, concluindo que, ocorrem duas hipóteses de responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda, ou seja: (i) o *caput* do artigo em questão determina que quando os despachantes aduaneiros forem sindicalizados, seus honorários profissionais devem ser recolhidos por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, que ficará responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda; e (ii) o parágrafo único dispõe que se os despachantes aduaneiros não forem sindicalizados, competirá à pessoa jurídica que efetuar o pagamento de seus honorários, a retenção e recolhimento do Imposto de Renda.

4. Aduz que, da análise conjunta do *caput* e parágrafo único do art. 719 do Decreto nº 3.000, de 1999, em última análise, conclui-se que a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos honorários ao despachante aduaneiro é a responsável pelo cumprimento da obrigação tributária da retenção e recolhimento do imposto de renda, isto é, caberá à pessoa que efetuar o pagamento dos honorários do despachante verificar se ele é sindicalizado ou não. Sendo sindicalizado, deverá efetuar o pagamento dos honorários por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, que ficará responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda, e não sendo o despachante sindicalizado, a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos honorários será a responsável pela retenção e recolhimento do respectivo imposto de renda.

5. Alega que, para fins de aplicação do disposto no art. 719 do Decreto nº 3.000, de 1999, a questão que se coloca é quem deve ser considerada “a pessoa jurídica que efetua o pagamento dos honorários do despachante”, a pessoa que é contratada para o desembaraço da mercadoria, que é, quem de fato contrata a atividade de despachante aduaneiro ou a tomadora de serviços (empresa importadora e exportadora de mercadorias).

6. Destaca que, conforme previsto em cláusula contratual, é contratada exatamente para, entre outras atividades, cuidar do desembaraço aduaneiro de seus clientes; portanto, certo é que tal atividade está diretamente sob sua responsabilidade. Diante disso, não tem dúvidas acerca de que é a pessoa jurídica que efetua o pagamento dos honorários (mesmo que no interesse de seus clientes) a pessoa responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda.

7. Após transcrever a cláusula “objeto” do contrato, na qual consta a contratação dos “serviços de desembaraço aduaneiro de cargas da contratante”, questiona:

- (i) no caso de o despachante aduaneiro ser sindicalizado e não serem recolhidos seus honorários por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, é correto dizer que o responsável pelo recolhimento do Imposto de Renda devido pelos honorários é a consulente. Em caso negativo, de quem seria esta responsabilidade;
- (ii) no caso do despachante aduaneiro não ser sindicalizado, tendo em vista as obrigações assumidas em cláusula contratual (transcrita) é correto dizer que o responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido sobre os seus honorários é da consulente. Em caso negativo, de quem seria esta responsabilidade;
- (iii) não obstante as obrigações assumidas pela consulente, conforme demonstra a cláusula contratual (transcrita), caso venha terceirizar o serviço de desembaraço aduaneiro, contratando uma terceira pessoa jurídica, é correto dizer que seria esta terceira pessoa jurídica a responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda devido sobre os honorários do despachante aduaneiro não sindicalizado. Em caso negativo, de quem seria esta responsabilidade; e
- (iv) não obstante as obrigações assumidas pela consulente, conforme demonstra a cláusula contratual (transcrita), caso venha terceirizar o serviço de desembaraço aduaneiro, contratando uma terceira pessoa jurídica, é correto dizer que seria esta terceira pessoa jurídica a responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda devido sobre os honorários do despachante aduaneiro sindicalizado, caso o pagamento não seja feito por intermédio da respectiva entidade de classe. Em caso negativo, de quem seria esta responsabilidade

## Fundamentos

8. Preliminarmente é importante destacar que a partir do exposto pela consulente, no sentido de que é contratada por importadores e exportadores para prestação de diversos serviços, dentre eles, os serviços de desembaraço aduaneiro de cargas, e da leitura da cláusula IV do contrato anexado por cópia às fls. 10/20 (Do Objeto Social), é de se concluir que atua como mera intermediária entre os contratantes (importadores e exportadores) e o

Despachante Aduaneiro contratado para realizar o desembaraço das mercadorias, importadas e exportadas.

9. Por se tratar de assunto relativo à responsabilidade tributária, em primeiro lugar, cabe analisar o disposto no art. 121 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que ao definir sujeito passivo, assim dispôs:

“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.**” (grifou-se)

9.1 De acordo com o disposto no parágrafo único do art. 121 do CTN, sujeito passivo da obrigação principal é o contribuinte ou responsável (obrigação decorrente de disposição expressa de lei). Por outro lado, o art. 128 ao dispor sobre a “responsabilidade tributária” determina que “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-se a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

10. Em relação à tributação dos honorários pagos aos despachantes aduaneiros autônomos, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (replicado em 17 de junho de 1999), ao dispor sobre a “Responsabilidade de Entidades de Classe e Outros”, com base no disposto no § 2º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, assim dispôs:

“Art. 719. **Os honorários profissionais dos despachantes aduaneiros autônomos, relativos à execução dos serviços de desembaraço e despacho de mercadorias importadas e exportadas** e em toda e qualquer outra operação do comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no desembaraço de bagagem de passageiros, **serão recolhidos, ressalvado o direito de livre sindicalização, por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, a qual efetuará a correspondente retenção e o recolhimento do imposto na fonte** (Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, art. 5º, § 2º).

Parágrafo único. **No caso de despachante aduaneiro que não seja sindicalizado, compete à pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos honorários, a retenção e o recolhimento do imposto devido.**” (grifou-se)

11. Antes de analisar o disposto no art. 719 do Decreto nº 3.000, de 1999, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre a sua base legal, ou seja, sobre o disposto no

art. 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, que assim dispõe:

**“Art. 5º A designação do representante do importador e do exportador poderá recair em despachante aduaneiro, relativamente ao despacho aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas e em toda e qualquer outra operação de comércio exterior, realizada por qualquer via, inclusive no despacho de bagagem de viajante.**

**§ 1º Nas operações a que se refere este artigo, o processamento em todos os trâmites, junto aos órgãos competentes, poderá ser feito:**

**a) se pessoa jurídica de direito privado, somente por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excedentes da responsabilidade do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, ou por despachante aduaneiro;**

**b) se pessoa física, somente por ela própria ou por despachante aduaneiro;**

**c) se órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais, por intermédio de funcionário ou servidor, especialmente designado, ou por despachante aduaneiro.**

**§ 2º Na execução dos serviços referidos neste artigo, o despachante aduaneiro poderá contratar livremente seus honorários profissionais, que serão recolhidos por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, a qual processará o correspondente recolhimento do imposto de renda na fonte.**

**§ 3º Para a execução das atividades de que trata este artigo, o Poder Executivo disporá sobre a forma de investidura na função de Despachante Aduaneiro, mediante ingresso como Ajudante de Despachante Aduaneiro, e sobre os requisitos que serão exigidos das demais pessoas para serem admitidas como representantes das partes interessadas.” (grifou-se)**

12. Tendo em vista a determinação contida no § 3º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1988 (transcrito no item 11), o Decreto nº 646, de 9 de setembro de 1992, ao dispor sobre a forma de investidura nas funções de despachante aduaneiro, assim determinou:

**Art. 2º Para os efeitos deste Decreto, entende-se por interessado, o importador ou o exportador de mercadorias e o viajante procedente do exterior, das Áreas de Livre Comércio ou da Zona Franca de Manaus, relativo aos seus bens.**

(...)

**Art. 4º O interessado, pessoa física ou jurídica, somente poderá exercer atividades relacionadas com o despacho aduaneiro:**

**I - por intermédio do despachante aduaneiro;**

II - pessoalmente, se pessoa física, **ou, se jurídica, também mediante:**

a) **dirigente;**

b) **empregado;**

c) **empregado de empresa coligada ou controlada**, tal como definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

(...)

Art. 7º O despachante aduaneiro e o ajudante de despachante aduaneiro poderão contratar livremente seus honorários profissionais.

§ 1º **Sempre que tais honorários forem pagos por pessoa jurídica, esta fará a retenção do Imposto de Renda na Fonte, correspondente ao montante pago**, observadas as diretrizes da legislação do referido imposto.

§ 2º **Nos casos em que os honorários profissionais forem contratados e pagos por pessoa física, o despachante aduaneiro e o ajudante de despachante aduaneiro promoverão pessoalmente o recolhimento do Imposto de renda incidente**, na forma da legislação vigente.

(...)

Art. 20. A qualificação do credenciando será feita:

I - quando dirigente da empresa, pelo contrato social ou estatuto;

II - quando empregado do interessado, por mandato do empregador;

III - quando servidor ou funcionário do interessado, por documento comprobatório de sua designação para despachar;

IV - **quando despachante, por mandato do interessado.**"  
(grifou-se)

12.1 Nesse ponto, cabe destacar ainda que a Instrução Normativa SRF nº 650, de 12 de maio de 2006, ao estabelecer procedimentos de habilitação de importadores, exportadores e internadores da Zona Franca de Manaus para operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro, assim esclareceu:

**“Art.18. Poderá ser credenciado a operar o Siscomex como representante de pessoa física ou jurídica, no exercício das atividades relacionadas com o despacho aduaneiro:**

**I - despachante aduaneiro;**

II - dirigente ou empregado da pessoa jurídica representada;

III - empregado de empresa coligada ou controlada da pessoa jurídica representada; e,

(...).” (grifou-se)

13. Da leitura dos dispositivos citados e transcritos, depreende-se que: (i) conforme o disposto no art. 2º do Decreto nº 646, de 1992, **entende-se por interessado, o importador ou o exportador de mercadorias**, que segundo o inciso IV do art. 20 podem credenciar, por meio de mandato, o despachante; (ii) pelo disposto no § 1º, “a”, do art. 5º do

Decreto-Lei nº 2.472, de 1988 (regulamentado pelo art. 4º do Decreto nº 646, de 1992) e esclarecimentos contidos no art. 18 da Instrução Normativa SRF nº 650, de 2006, no caso de pessoa jurídica, o despacho aduaneiro de mercadorias importadas e exportadas **somente poderá ser feito por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, ou por despachante aduaneiro;** e (iii) o § 2º do 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1988 (regulamentado pelo art. 7º, § 1º, do Decreto nº 646, de 1992), determina que sempre que a pessoa jurídica contratar o despachante aduaneiro e seu ajudante, fará a retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre o montante pago a título de honorários profissionais.

13.1 Verifica-se, pois, que nas atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de importação ou exportação o vínculo se estabelece sempre entre o importador/exportador e o próprio despachante aduaneiro, ao qual serão outorgados pelo primeiro poderes para efetuar em seu nome os procedimentos inerentes ao despacho. O despachante é, assim, uma forma particular de procurador do importador/exportador com poderes específicos para proceder ao despacho aduaneiro e atividades a ele relacionadas. Dessa forma, há sempre, necessariamente, uma relação pessoal entre o importador/exportador e o despachante, sendo sempre o primeiro quem toma os serviços do segundo (pois a ele outorga um direito que lhe é inerente, ou seja, o de proceder ao despacho) em que pese essa contratação poder ser operada por um intermediário a exemplo do que ocorre com a consulente.

14. Após tecer tais comentários, analisando as determinações contidas no art. 719 do Decreto nº 3.000, de 1999 (citado pela consulente), em relação à obrigatoriedade pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os honorários profissionais pagos aos despachantes aduaneiros e seus ajudantes, é de se concluir que: (i) no caso de despachantes aduaneiros sindicalizados, o *caput* atribuiu a condição de responsável à entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, ressalvado o direito de livre sindicalização; e (ii) no caso de despachantes aduaneiros não sindicalizados, tal atribuição é da pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos honorários profissionais, ou seja, a pessoa jurídica para a qual os serviços de despacho aduaneiro foram prestados (importadora ou exportadora).

## Conclusão

15. Diante do exposto e com base nos atos citados proponho que a consulta seja solucionada declarando-se à interessada que, apesar de os serviços de desembaraço aduaneiro de cargas constarem do pacote de serviços contratados pelas empresas importadoras e exportadoras, cabem a elas efetuarem o pagamento dos honorários profissionais dos despachantes aduaneiros autônomos, observando-se que: (i) se o despachante for sindicalizado, o pagamento deverá ser efetuado por intermédio da entidade de classe com jurisdição em sua região de trabalho, que deverá providenciar a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte; e (ii) se o despachante não for sindicalizado, deverá efetuar o pagamento dos honorários diretamente a ele, devendo, neste caso, efetuar a retenção e recolhimento do imposto de renda fonte.

À consideração superior.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2008.

---

**MARIA LUÍSA ESPADA**  
AFRFB matr. 20.466

## **Ordem de Intimação**

De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

Encaminhe-se à \*\*\*\*\*, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2008.

---

**CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO**  
Chefe da Divisão de Tributação  
Portaria SRRF 0800/P N° 493/2007 (DOU de 24/04/2007)  
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)  
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/mash