



---

**Solução de Consulta nº 300 - Cosit**

**Data** 17 de dezembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESPESA DE LIVRO-CAIXA. “CONTRIBUIÇÃO MENSAL” A ENTIDADE DE CLASSE. DESPACHANTE ADUANEIRO. DESPESA INDEDUTÍVEL.

O pagamento a título de “contribuição mensal” à entidade de classe feito por profissional autônomo, no exercício do trabalho não-assalariado de despachante aduaneiro, não configura despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não podendo, portanto, figurar como despesa dedutível na escrituração do livro-caixa.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 247, DE 11/12/2018.**

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 8º, **caput**, inciso V; Lei nº 8.134, de 27 de novembro de 1990, art. 6º; Regulamento do Imposto sobre a Renda, arts. 68 e 779, aprovado pelo Decreto nº 9.580, 22 de novembro de 2018 (RIR/2018).

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos legais exigidos, tratando-se de questionamentos genéricos, que não envolvem interpretação da legislação tributária, em que não se descreve, completa e exatamente, as hipóteses a que se refere ou se tem por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 1º, 3º, § 2º, incisos III e IV, e 18, **caput**, incisos I, II, XI e XIV; Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970.

## Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que informa ter ramo de atividade “Associativa Profissional” (fl. 3), tendo como objetivos principais “Amparar e defender os legítimos direitos e interesses dos Despachantes Aduaneiros, dos Ajudantes de Despachantes Aduaneiros e das Comissárias de Despacho Aduaneiro”, e para tanto “goza de ampla e irrestrita representação, para agir em defesa de direitos próprios ou em defesa dos direitos de seus Associados” (cf. Artigo 3º, II, “a”, de seu Estatuto Social, fls. 8/9), vem formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela então Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos seguintes termos:

### ***I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO***

*Considerando que toda operação de comércio exterior, seja de importação ou exportação, submetida aos serviços de um Despachante Aduaneiro, requer que seus honorários sejam pagos através de uma entidade de classe, conforme preceitua o Decreto Lei 2472/88 Art. 5º Par. 2º; sendo esta, igualmente, responsável pela retenção e recolhimento do IRRF e, sendo esta, Aliança Operadores Aduaneiros Associados - AOAA passível de ser intermediária para fins da percepção dos rendimentos de seus associados, Despachantes Aduaneiros (profissionais autônomos) tem-se pelo presente pedido, a intenção de elucidação quanto à possibilidade de recolhimento por meio da associação, sendo esta uma entidades de classe, da ‘contribuição mensal’, deduzida dos honorários destes associados, à título de manutenção da entidade, ou seja, se tal contribuição mensal é passível, ou não, de dedução do IRPF de cada um.*

*A consulta não versa sobre a responsabilidade de retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda através da entidade, mas, sim, se o que é deduzido do associado mensalmente, para a manutenção de sua entidade/associação, é passível de dedução em sua Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda individualmente, e também se o recolhimento por meio desta entidade resguarda o associado legalmente nos termos do Decreto Lei.*

### ***II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (...)***

*DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999, ARTIGO 75, INCISO III.*

*DECRETO-LEI Nº 2.472, DE 1º DE SETEMBRO DE 1988, ARTIGO 5, PARAGRAFO 2º.*

*Parecer Normativo CST nº 133 de 19/09/1973*

*PERGUNTÃO IMPOSTO DE RENDA ANO-CALENDÁRIO DE 2017, EXERCÍCIO DE 2018.*

*(...)*

### ***IV - QUESTIONAMENTOS (...)***

- 1) Existe algum impedimento do recolhimento dos honorários serem realizados por meio desta associação?*
- 2) A contribuição deduzida do recolhimento do honorário do despachante aduaneiro feito através da entidade é passível de dedução da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda?*
- 3) Existe alguma limitação para esta dedução?*
- 4) Esta dedução pode ser feita através do livro caixa?*

(...)” (sic) (grifos do original)

## Fundamentos

2. Os questionamentos da consulente, formulados em nome de seus associados, dizem respeito à possibilidade de os honorários dos filiados serem pagos por meio da associação e de a “contribuição mensal”, deduzida dos honorários desses associados, a título de manutenção da entidade, ser passível de dedução do IRPF de cada um na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda, de acordo com o disposto no inciso III do **caput** do art. 68 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, 22 de novembro de 2018 (RIR/2018) (que revogou o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), em cujo art. 75 dispunha sobre a matéria) e no § 2º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988.

3. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade dos fatos narrados com a realidade factual.

4. Cabe advertir à interessada que o processo administrativo de consulta sobre “*dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado*”, segundo o disposto no **caput** do art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da **interpretação** da legislação tributária relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Assim, a solução de consulta não se presta à função de instrumento declaratório da condição da consulente quanto a determinado enquadramento legal ou para reconhecimento de direitos ou obrigações, a exemplo de se confirmar se a “*entidade resguarda o associado legalmente*” ou se existe “*algum impedimento do recolhimento dos honorários serem realizados por meio desta associação*” (sic). Essa tarefa, no caso concreto, cabe aos próprios interessados, à vista dos fatos ocorridos e dos atos normativos que regem a matéria.

5. Em função do teor das questões e dos dispositivos legais e normativos apresentados, verifica-se que a consulta pode ser considerada válida em relação ao questionamento (2) e aos dele decorrentes (3 e 4). Em relação ao questionamento (1) a consulta deve ser declarada ineficaz, como se verá oportunamente. Desse modo, será aqui entendido que a verdadeira questão de fundo da consulta é a que pode ser assim resumida: **a “contribuição mensal”, deduzida dos honorários do despachante aduaneiro que os recebe por meio de entidade de classe à qual é associado, a título de manutenção dessa entidade, é passível de dedução do IRPF desse profissional na sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda? Se a resposta for positiva: (i) existe alguma limitação para essa dedução? (ii) essa dedução pode ser feita através de livro-caixa?**

6. Quanto a esse questionamento, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou, no mérito, sobre matéria semelhante ao objeto desta consulta (possibilidade de

dedução do IRPF de dispêndio efetuado por profissional liberal que não configura despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora), na **Solução de Consulta (SC) Cosit nº 247, de 11 de dezembro de 2018**, que foi publicada em 19 de dezembro de 2018, no Diário Oficial da União (DOU), e está disponível na página da RFB na Internet (endereço <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>) opção: LEGISLAÇÃO > SOLUÇÕES DE CONSULTAS E DE DIVERGÊNCIAS.

7. Assim, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, publicada no DOU do dia 17 desse mês, a presente solução de consulta está parcialmente vinculada à SC Cosit nº 247, de 2018, cujo efeito é vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da mencionada Instrução Normativa, conforme os fundamentos que se passa a expor.

8. O questionamento principal apresentado refere-se à dedutibilidade, a título de despesa, da “contribuição mensal” descontada dos honorários do despachante aduaneiro, para manutenção da entidade de classe à qual é associado e por meio da qual recebe seus honorários. Como dispositivo legal a ser interpretado, cita-se o art. 68 do RIR/2018.

9. Transcreve-se, abaixo, o disposto no art. 6º e §§ da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 (DOU de 28/12/1990), na redação dada pela Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, base legal do art. 68 do RIR/2018:

*“Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:*

*I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;*

*II - os emolumentos pagos a terceiros;*

*III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.*

*§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:*

*a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;*

*b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.*

*c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.*

*§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.*

*§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes,*

*até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.*

*§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.” (grifou-se)*

10. Em assim sendo, entende-se que o art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, ao especificar expressamente quais as despesas, escrituradas em livro-caixa, são dedutíveis e ao condicionar a dedução da despesa de custeio à estrita conexão com a necessidade da percepção da receita e com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

11. Dentro dessa ótica, consideram-se despesas de custeio aquelas sem as quais o contribuinte não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, pagamento de aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Ou seja, somente são dedutíveis as despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e pertinência, sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e possam ser comprovadas mediante documentos escriturados no livro-caixa.

12. Para o exercício da atividade de despachante aduaneiro, não se concebe como imprescindível o pagamento da “contribuição mensal” à entidade de classe, para fins de percepção de seus honorários e a título de manutenção da entidade. A Constituição Federal de 1988 estabelece no **caput** do seu art. 8º que é *livre a associação profissional ou sindical. E reforça no inciso V desse artigo: “ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato”.*

12.1. Dessa forma, a associação à entidade de classe é uma medida voluntária adotada pelo despachante aduaneiro por interesse profissional. A não filiação a uma entidade da sua classe não inviabiliza o exercício da sua profissão e a percepção dos respectivos honorários, nem prejudica a manutenção da sua fonte produtora (que são os importadores e exportadores).

13. A base legal da atividade de despachante aduaneiro é o art. 5º, **caput** e § 2º, do Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, que estabelece:

*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.*

(...)

*§ 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. (grifos nossos)*

(...)

13.1. Pelo comando do § 2º supra é obrigatória a associação do despachante aduaneiro à entidade de sua classe para fins de recebimento de seus honorários.

13.2. Todavia, o preceito do § 2º do art. 5º do DL 2.472, de 1988, foi modificado por força do disposto no art. 8º da Constituição Federal, editada posteriormente, de que **“ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato”**. (grifos nossos)

13.3. Nesse sentido, as disposições legais e constitucionais citadas foram regulamentadas no art. 779, **caput** e parágrafo único, do RIR/2018, nos seguintes termos:

*“Art. 779. 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.** (grifos nossos)*

13.4. A Solução de Consulta SRRF01 nº 38, de 10 de fevereiro de 2009, também expressa o entendimento de que o despachante aduaneiro pode ser sindicalizado, ou não. Nesse sentido, consta em sua ementa:

*O despachante aduaneiro inclui-se no rol dos segurados contribuintes individuais, sendo os **tomadores dos serviços (importadores e exportadores) responsáveis pela retenção e recolhimento da contribuição previdenciária do despachante aduaneiro, sindicalizado ou não**, a seu serviço, mediante desconto na remuneração a ele paga, devida ou creditada, e por recolher a importância arrecadada juntamente com as contribuições a seu cargo até o dia vinte do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (...).* (grifos nossos)

13.4.1. No desenvolvimento do texto, o autor argumenta:

*Ou seja, o fato de um despachante não ser sindicalizado – que é uma prerrogativa, é **um direito constitucional**, não significa dizer que o mesmo deixa de ser autônomo! Não é isso o que o parágrafo único do art. 719 está dispondo, mas sim que o **despachante aduaneiro autônomo que não seja sindicalizado terá seus honorários pagos pelo tomador de seus serviços**, (...).*

13.5. Dessa forma, os pagamentos feitos a título de “contribuição mensal” à entidade de classe, mesmo que escriturados em livro-caixa, não se enquadram no conceito de “despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, conforme já explicado, pois, embora o objeto da associação à entidade possa estar vinculado ao desempenho da atividade profissional, os referidos pagamentos não têm o caráter de essencialidade requerido para a sua dedução como despesa de custeio dessa atividade.

14. Em consequência do entendimento expresso no item 13 – de que a contribuição mensal paga pelo despachante aduaneiro à entidade de classe à qual é associado não é dedutível como despesa de custeio para fins de apuração do IRPF na sua Declaração de Ajuste Anual – os questionamentos formulados nos itens (3) e (4) perderam o objeto.

15. No tocante ao questionamento formulado no item (1), a presente consulta deve ser declarada **ineficaz**, pelas razões a seguir expostas.

16. Em relação a essa questão, embora a inicial refira-se a uma consulta sobre interpretação da legislação tributária, nos termos atualmente tratados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, claramente não é essa a real natureza dessa indagação apresentada pela interessada. Não questiona ela sobre a interpretação a ser dada a normas tributárias, mas, sim, demanda que a Administração lhe “dite” ou “confirme”, em processo de consulta, se existe “*algum impedimento do recolhimento dos honorários serem realizados por meio dessa associação*”(sic). Tal não é matéria que caiba conhecer e analisar em processo de consulta sobre interpretação, vez que foge por completo às finalidades a que se presta esse instituto.

17. De acordo com as normas pertinentes (especialmente o art. 46, **caput**, e o art. 52, incisos I e VIII, do Decreto nº 70.235, de 1972; art. 3º, § 2º, incisos III e IV, e art. 18, incisos II e XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), é pressuposto da consulta eficaz que a consulente tenha previamente analisado a legislação relativa ao objeto da dúvida e, na consulta, uma vez identificados os dispositivos específicos dessa legislação (artigos, parágrafos, incisos etc.), demonstre os pontos em que neles há **lacunas, obscuridade, omissão, contradição** e, com a devida fundamentação, explique a interpretação que entenda correta, conforme ensina o Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970 (DOU de 22/10/1970): “*é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente*” (grifou-se).

18. A presente consulta, do modo como apresentada – quanto ao questionamento formulado no item (1) – além de não tratar de interpretação da legislação tributária, foi formulada de forma genérica, não focalizando com precisão e clareza o fato objeto da dúvida e não o colocando em confronto com os dispositivos legais concernentes.

19. Consequentemente, em relação a essa questão, a consulta deve ser considerada **ineficaz**, por apresentar questionamento genérico, sem a correta identificação dos dispositivos da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, conforme inciso II do **caput** do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013; e ainda porque não se descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, não se especificando de forma clara a dúvida ou operação, não contendo assim os elementos necessários à sua solução, conforme determina o inciso XI do **caput** do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

20. Ademais, a consulta em relação a essa questão deve ser considerada **ineficaz** ainda porque, pela forma e teor do questionamento formulado, é de se concluir que a consulente está, na verdade, em busca de uma “consultoria” para solução de dúvidas procedimentais, não se tratando de questão que envolva interpretação da legislação tributária. Face à incompatibilidade com o instituto da consulta, não cabe à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal a contribuintes, conforme art. 1º e inciso XIV do **caput** do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

21. Impõe-se, dessa forma, declarar a ineficácia da presente consulta em relação ao questionamento formulado no item (1), em conformidade com o art. 1º, os incisos III e IV do §

2º do art. 3º e com os incisos I, II, XI e XIV do **caput** do art. 18, todos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

22. Esclareça-se à consulente que, nos termos do art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

23. Esclareça-se, ainda, que, no caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados, os efeitos da consulta, quanto à instauração de procedimentos fiscais, somente os alcançarão depois de cientificada a consulente da solução da consulta (arts. 15 e 16 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

24. Informe-se por último que, segundo disposto no Ato Declaratório Executivo RFB nº 4, de 5 de agosto de 2014, o Parecer Normativo CST nº 133, de 19 de setembro de 1973, citado pelo consulente, foi revogado.

## Conclusão

25. Por todo o exposto, conclui-se que:

- a) o pagamento a título de “contribuição mensal” à entidade de classe feito por profissional autônomo, no exercício do trabalho não-assalariado de despachante aduaneiro, não configura despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, não podendo, portanto, figurar como despesa dedutível na escrituração do livro-caixa;
- b) é ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos legais exigidos, tratando-se de questionamentos genéricos, que não envolvem interpretação da legislação tributária, em que não se descreve, completa e exatamente, as hipóteses a que se refere; ou se tem por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

À consideração do Chefe da Divisão de Impostos sobre a Renda da Pessoa Física e a Propriedade Rural.

Assinatura digital  
CLEUSA MAGALHÃES  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil



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

Assinatura digital  
NEWTON RAIMUNDO BARBOSA DA SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpf

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital  
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir - Substituto

### **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 consulente.

Assinatura digital  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação