



## Solução de Divergência nº 3 - Cosit

**Data** 25 de julho de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

ENTES PÚBLICOS. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUENTES. OPERAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS. FUNDEB.

As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

- a) As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;
- b) As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.

Os recursos do FUNDEB consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizadas de modo indireto.

O § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes, podendo esses valores ser excluídos da contribuição devida desses últimos.

**Dispositivos Legais:** Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, de 25 de setembro de 1998, art. 2º, III, § 6º e § 7º e art. 7º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 67, art. 68, parágrafo único e art. 69; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 41; Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, art. 2º; Lei nº

11.494, de 20 de junho de 2007; Decreto n.º 6.253, de 13 de novembro de 2007.

## Relatório

Trata-se de representação de divergência interposta pelo servidor Roberto Petrúcio Herculano de Alencar (lotado e em exercício na Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª Região Fiscal), regulada à época da petição pelo art. 20 da Instrução Normativa n.º 740, de 16 de setembro de 2013, e atualmente disciplinada pelo art. 20 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. O servidor aponta como divergentes a Solução de Consulta SRRF02/Disit n.º 03, de 16 de fevereiro de 2001, e a Solução de Consulta SRRF09/Disit n.º 269, de 03 de agosto de 2007, sendo que esta expõe entendimento semelhante ao vertido na Solução de Consulta SRRF08/Disit n.º 356, de 03 de outubro de 2008.

3. As supracitadas soluções de consulta tratam da inclusão dos valores relativos ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), regulamentado pela Lei n.º 9.424, de 24 de dezembro de 1996, na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. Atualmente, tal fundo se constitui no Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), sujeito aos comandos da Lei n.º 11.494, de 20 de junho de 2007,

4. O peticionante destaca que a Solução de Consulta SRRF08/Disit n.º 356, de 2008, exarou o seguinte entendimento em sua ementa:

*REPASSES DE RECURSOS PARA O FUNDEF*

*Os recursos repassados pela União, pelos Estados e pelos Municípios ao Fundef, por se tratar de fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica própria, representando mera conta destinatária dos recursos vinculados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do magistério, não se caracteriza transferência corrente, portanto, não se sujeitam à incidência da contribuição para o PIS/Pasep.*

*Dispositivos Leais: Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, III, §6º, art. 7º; e Parecer Normativo Cosit n.º 46, de 24 de junho de 1999.*

5. Relata que, com base nos itens 13 e 14 do Parecer Cosit n.º 46, de 24 de junho de 1999, a Disit08 concluiu que:

*12. Como visto, o Fundef é um Fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica própria, representando mera conta destinatária dos recursos vinculados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do magistério, gerido pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Sendo assim, os valores transferidos pela União, Estados e Municípios para a formação do Fundef, não estão sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/Pasep.*

6. Aduz que, por outro lado, a SRRF02/Disit, através de sua Solução de Consulta n.º 3, de 2001, expedira o seguinte entendimento:

*“É vedada a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre as receitas dos Estados, dos valores destinados ao FUNDEF, por não estarem inseridos no contexto das transferências a outras entidades públicas.*

*Dispositivos Legais: C.F. art. 239 c/c art. 195; Lei n.º .715/1998, arts. 2º, III e 7º e Lei n.º 9.424/1996.”*

7. Em seguida, menciona fragmento da referida Solução de Consulta SRRF02/Disit n.º 03, de 2001 e conclui que a SRRF08 e a SRRF02 adotaram decisões dissidentes com base no mesmo Parecer, qual seja o Parecer Cosit n.º 46/99. Apresenta alguns trechos deste último:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ementa: FUNDEF. REPASSES. RETENÇÃO. NÃO CABIMENTO.*

*No caso de repasses de recursos da União, para o FUNDEF, aí incluídos os valores destacados das transferências constitucionais para os FPE e FPM, não cabe a retenção da contribuição para o PIS/Pasep, assim como não gera direito de exclusão da base de cálculo para o ente que efetuar o repasse.*

*Dispositivos Legais: C.F. arts. 239 c/c art.195; Lei n.º 9.715/1998, arts. 2º, III e 7º; Lei n.º 9.430/1996, art. 65; Lei n.º 9.424/1996, art. 1º; e, Portaria SOF/SEPLAN n.º 09/1987.*

*(...)*

10. *A legislação de regência da contribuição para o PIS/Pasep, sintetizada nos termos da Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, assim dispõe sobre a matéria:*

*“Art. 2º .....*

*III – pelas **pessoas jurídicas de direito público interno**, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.*

*.....*

*Art. 7º Para efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, (...) e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.” (Grifou-se)*

11. *A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece em seu art. 65:*

*“Art. 65. O Banco do Brasil S.A. deverá reter, no ato do pagamento ou crédito, a contribuição para o PIS/PASEP incidente nas transferências*

*voluntárias da União para suas autarquias e fundações e para os Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações.”*

12. *A propósito da expressão “transferências”, constante do art. 5º do Decreto nº 71.618, de 26 de dezembro de 1972, que regulamentou a Lei Complementar nº 8, de 1970, observa-se que a Portaria Interministerial MF/SEPLAN nº 23, de 15/02/85, classifica as “contribuições a fundos” como tal. No entanto, a Portaria nº 9, de 22/06/87, do Secretário de Orçamento e Finanças/SEPLAN/PR, promove a exclusão daquelas contribuições do conceito de transferências.*

*12.1 Evidenciando pois, que não pode sujeitar à retenção as alocações de recursos para fundos, sendo ou não da própria União e, independentemente, de estarem constituídos no âmbito das demais unidades federativas.*

13. *A Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, ao instituir o FUNDEF, estabeleceu em seu art. 1º, que se trata de um fundo de natureza contábil, gerido pelos Estados, Distrito Federal e Municípios e, ao contrário, deixou de fazer qualquer sinalização sobre a eventual hipótese de se exigir a contribuição para o PIS/PASEP.*

14. *Portanto, sendo o FUNDEF, um Fundo de natureza contábil, sem personalidade jurídica própria, representando mera conta destinatária dos recursos vinculados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do magistério, tão-somente gerido pelos entes aludidos no item anterior, pode-se dizer afastada a hipótese de aplicação das regras de incidência da contribuição previstas no art. 2º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 1998, a que se submetem as transferências constitucionais feitas para seus respectivos gestores, enquanto pessoas jurídicas.*

15. *Quanto a sugestão de retenção pelo Banco do Brasil S. A. resta prejudicada em face da inexistência de previsão legal estabelecendo a incidência da contribuição.*

8. Destaca que o supratranscrito parecer foi exarado antes da edição da MP nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, cujo art. 17 introduziu o § 6º ao art. 2º da ventilada Lei nº 9.715/98, no sentido de a STN efetuar a retenção do PASEP devido sobre o valor das transferências de que trata o inciso III do aludido art. 2º.

9. Reproduz, em parte, a Nota Ação Judicial nº 3, de 16 de janeiro de 2008, emitida pela Cosit, e alega que esta apresenta a interpretação do aventado Parecer Cosit nº 46/99:

*6. Por conseguinte, a discussão aqui envolve controvérsia acerca da composição da base de cálculo a ser considerada quando da aplicação da alíquota ao PASEP pelo Estado de Santa Catarina, sujeito passivo da relação jurídico-tributária.*

*7. Primeiramente, não há como acatar a alegação de que o FUNDEF pode ser equiparado às entidades públicas, uma vez que trata-se de um fundo de natureza contábil, representando uma mera conta destinatária dos recursos vinculados a esse fundo, e, principalmente, não tem personalidade jurídica própria, motivo pelo qual afastada está a hipótese de aplicação da regra do*

art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, no que concerne a dedução desses recursos (transferências) pelo ente que fizer o repasse.

8. Outrossim, conforme dispõe o art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, a base de cálculo do PASEP, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deve ser composta das receitas correntes arrecadadas, ainda que arrecadadas por outra entidade pública, das transferências correntes e de capitais recebidas de outras entidades da Administração Pública.

8.1. Assim, mesmo que tais transferências recebidas tenham destinação específica, ou que tais recursos sejam recebidos com uma utilização dirigida a determinando fundo, a exemplo do FUNDEF, **tal fato não descaracteriza esses recursos como “transferências” recebidas, e, portanto, devem compor a base de cálculo da contribuição ao PASEP das entidades que os recebem.**

9. Com efeito, nos termos do art. 7º, da Lei nº 9.715, de 1998, a União, os Estados e os Municípios podem deduzir da base de cálculo do PASEP as “transferências correntes e de capital” que destinarem a outras entidades da Administração Pública. Por conseguinte, se a entidade recebe “transferências” de outros órgãos, tais “transferências” devem compor a sua base de cálculo do PASEP, da mesma forma que, se essa entidade fizer “transferências” a outras entidades públicas, poderá deduzir tais valores da sua base de cálculo, tudo isso com um único objetivo de não haver dupla tributação.

**10. Entretanto, no que concerne aos valores repassados ao FUNDEF, em razão deste não ser uma entidade pública, tal entendimento (dedução da base de cálculo) não pode ser aplicado, considerando-se, principalmente, as regras específicas de incidência do PASEP sobre esses repasses, como bem foi tratado pelo Parecer Cosit nº 46, de 24 de junho de 2006, cujo o entendimento emitido pode ser observado pela leitura de sua ementa, abaixo transcrita:**

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ementa: FUNDEF. REPASSES. RETENÇÃO. NÃO CABIMENTO.*

*No caso de repasses de recursos da União, para o FUNDEF, aí incluídos os valores destacados das transferências constitucionais para os FPE e FPM, não cabe a retenção da contribuição para o PIS/Pasep, assim como não gera direito de exclusão da base de cálculo para o ente que efetuar o repasse.”*

10. Ato contínuo, cita entendimento do 2º Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 204-02.717, de 16 de agosto de 2007):

*Pasep. Transferências para o Fundef. As transferências recebidas do Fundef compõem a base de cálculo da contribuição por constituir transferência corrente, e as transferências realizadas para o citado fundo não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição, por não ser o destinatário da transferência entidade pública, mas sim um fundo de natureza meramente contábil.*

11. Por fim, sublinha que, de conformidade com a Nota Técnica nº 1.432, da Gerência de Normas e Procedimentos Contábeis da Coordenação- Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, de 30 de setembro de 2004, se na liberação dos recursos não ocorrer a retenção prevista pelo art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002, e a respectiva receita for

sujeita à incidência do Pasep, o ente público recebedor do recurso deve apurar e recolher a contribuição, na forma do art. 70 do reportado decreto.

12. É o relatório.

## **Fundamentos**

13. Conforme o relatado, a presente representação de divergência versa sobre a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep nos recursos que compõem o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB).

14. Tal assunto foi objeto de análise por parte dessa coordenação-geral de tributação através da Solução de Consulta Cosit n.º 278, de 01 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 06 de junho de 2017.

15. Transcrevem-se, abaixo, os trechos pertinentes ao assunto expostos na referida solução de consulta:

### ***Solução de Consulta n.º 278, de 2017***

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*ENTES PÚBLICOS. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUINTES. OPERAÇÕES INTRAGOVERNAMENTAIS E INTERGOVERNAMENTAIS. REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. AUTARQUIAS. FUNDAÇÕES PÚBLICAS. CONSÓRCIOS PÚBLICOS.*

*As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:*

- c) As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;*
- d) As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.*

*Os recursos do FUNDEB e do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizadas de modo*

*indireto. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias.*

*O § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes, podendo esses valores ser excluídos da contribuição devida desses últimos.*

(...)

**Dispositivos Legais:** *Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988; Lei nº 9.715, 25 de setembro de 1998, art. 2º, III, § 3º, § 6º e § 7º e art. 7º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 67, art. 68, parágrafo único e art. 69; Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 11, § 1º e art. 12, § 2º e § 6º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 41; Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, art. 2º; Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007; Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990; Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, art. 25 e art. 50, IV; Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012; Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13; Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, art. 6º, I e II, § 1º e art. 8º, § 1º.*

### **Relatório**

(...)

### **Fundamentos**

(...)

12. *A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos entes públicos em geral (a partir daqui tratada por Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais), bem como algumas de suas regras específicas, estão estabelecidas na Lei nº 9.715, de 1998, in verbis:*

*Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:*

(...)

*III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.*

(...)

*§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das **autarquias**, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União. (**grifo nosso**)*

(...)

*§ 6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

§ 7º *Excluem-se do disposto no inciso III do caput deste artigo os valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênere com objeto definido. (Incluído pela Lei nº 12.810, de 2013)*

(...)

Art. 7º *Para os efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas. (grifo nosso).*

Art. 8º *A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:*

(...)

*III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.*

13. *As receitas correntes, as transferências correntes e as transferências de capital, elementos que compõem a base de cálculo da supracitada contribuição, estão conceituadas na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:*

Art. 11 - *A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)*

§ 1º *São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.*

(...)

Art. 12. *A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:*

(...)

§ 2º *Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.*

(...)

§ 6º *São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.*



14. *Faz-se mais que pertinente recorrer ao conceito de pessoas jurídicas de direito público interno, entes sobre os quais incide a contribuição em análise. Segundo a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), são pessoas jurídicas de direito público interno:*

*Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:*

*I - a União;*

*II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;*

*III - os Municípios;*

*~~IV - as autarquias;~~*

*IV - as autarquias, inclusive as associações públicas;*

*(Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)*

*V - as demais entidades de caráter público criadas por lei.*

15. *As transferências ou repasses de recursos entre entes públicos podem derivar de contraprestação em bens ou serviços ou podem possuir natureza meramente financeira (independentemente de qualquer tipo de contraprestação).*

16. *De outra banda, essas transferências ou repasses podem ocorrer no âmbito do mesmo ente público ou entre entes governamentais distintos. Quando ocorrem no âmbito do mesmo ente federativo, pode-se classificá-los em operações intraorçamentárias e transferências intragovernamentais; quando ocorrem entre entes federativos distintos, denominam-se transferências intergovernamentais.*

## **OPERAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS**

17. *As transferências intergovernamentais compreendem as transferências de um ente público (ente transferidor) a outro (ente receptor). Elas ocorrem entre entes federativos distintos. Podem ser divididas em transferências constitucionais ou legais e em transferências voluntárias.*

18. *Para a correta aferição da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais, quando da ocorrência de operações intergovernamentais, é necessário o esclarecimento de alguns pontos da legislação.*

19. *Nos termos do inciso III do caput do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais corresponde às receitas correntes arrecadadas e às transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno.*

20. *Vê-se que a lei adotou uma visão orçamentária para a receita pública, exigindo que os valores sejam incluídos na base de cálculo da entidade que se apropriar dos recursos. Nesse contexto, o art. 7º da Lei nº*

9.715, de 1998, ao referenciar o inciso III do art. 2º dessa mesma Lei, quis especificá-lo quanto a duas situações:

20.1. **Nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública:** a primeira parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, veio a esclarecer que a receita tributária, que é espécie das receitas correntes (§ 1º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 1964), deve ser alocada a quem de fato ficará com os recursos oriundos da receita. Ora, ele corrobora o inciso III do art. 2º da mesma Lei nº 9.715, de 1998, por isso se remete a ele. Portanto, se um ente federativo arrecadar a receita tributária, mas os recursos forem transferidos a outra entidade por lhe pertencerem, a entidade recebedora dos recursos deve inserir tais valores em sua base de cálculo. Aqui ocorreu nada mais que uma transferência corrente, que o próprio inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, já exige que seja incluída na base de cálculo da contribuição em voga devida pela entidade recebedora;

20.2. **E deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas:** a segunda parte do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, que permite a dedução por parte da entidade transferidora dos valores repassados a outros entes, vem a complementar um aspecto operacional do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, que ordena que as transferências correntes e de capital recebidas sejam incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do ente beneficiário. Ora, as transferências intergovernamentais ocorrem mediante um ente transferidor que entrega os recursos a outro, o ente recebedor. A lei ordena, portanto, que quem recebe as transferências deve inserir os valores em sua base de cálculo (inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998) e quem transfere esses recursos deve excluir tais valores para fins de apuração da contribuição. A sistemática vai ao encontro da regulamentação do tributo, pois se a entidade recebedora fosse obrigada a incluir os valores das transferências recebidas em sua base de cálculo e a entidade transferidora não pudesse excluir os valores transferidos quando da apuração da exação, a contribuição incidiria duas vezes sobre o mesmo valor, o que não deve ocorrer segundo explicita o parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002, reproduzido abaixo:

#### **Decreto nº 4.524, de 2002**

Art. 68. A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção do PIS/Pasep incidente sobre o valor das transferências correntes e de capital efetuadas para as pessoas jurídicas de direito público interno, excetuada a hipótese de transferências para as fundações públicas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 6º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 19, e Lei Complementar nº 8, de 1970, art. 2º, parágrafo único).

Parágrafo único. Não incidirá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, **mais de uma contribuição.**

(negritos ao original)

20.3. Essa interpretação também se coaduna com a sistemática da Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, instituidora do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), da qual deriva a Contribuição para o PIS/Pasep. Ainda que tal legislação não possua

*cogência imediata na atual sistemática da contribuição em voga, suas disposições constituem fatores interpretativos para a definição da lógica da tributação da exação. Destarte, seu art. 2º dispõe que:*

*Art. 2º - A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ao Banco do Brasil das seguintes parcelas:*

*I – União:*

*1% (um por cento) das receitas correntes efetivamente arrecadadas, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subseqüentes.*

*II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:*

*a) 1% (um por cento) das receitas correntes próprias, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subseqüentes;*

*b) 2% (dois por cento) das transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a partir de 1º de julho de 1971.*

*Parágrafo único - Não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição. (grifos nossos)*

20.3.1. *É notável a preocupação da Lei Complementar nº 08, de 1970, no sentido de que não se incida a Contribuição para o Pasep duas vezes quando da ocorrência das transferências intergovernamentais, tanto quando permite a dedução das transferências efetuadas a outras entidades públicas, como quando ressalta que sobre as transferências não recairá mais de uma contribuição em nenhuma hipótese. Portanto, a sistemática dessa legislação é consentânea com todo o raciocínio exposto nos itens 17.1 e 17.2, ratificando-os.*

20.4. *Quanto ao § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ele estabeleceu uma regra específica em relação à sistemática já exposta. Para o seu entendimento, cabe conceituarmos mais uma vez as transferências intergovernamentais e especificarmos suas espécies. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional - STN (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, 2014, 7ª ed.):*

*As Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado “transferidor”) a outro (chamado “beneficiário”, ou “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal.*

*(...)*

### **3.6.4.3. Transferências Constitucionais e Legais**

*Enquadram-se nessas transferências aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal.*

(...)

#### **3.6.4.4. Transferências Voluntárias**

*Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS).*

*Em termos orçamentários, a transferência voluntária da União para os demais entes deve estar prevista no orçamento do ente receptor (conveniente), conforme o disposto no art. 35 da Lei nº 10.180/2001, que dispõe:*

*Art. 35. Os órgãos e as entidades da Administração direta e indireta da União, ao celebrarem compromissos em que haja a previsão de transferências de recursos financeiros, de seus orçamentos, para Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecerão nos instrumentos pactuais a obrigação dos entes receptores de fazerem incluir tais recursos nos seus respectivos orçamentos.*

**No entanto, para o reconhecimento contábil, o ente receptor deve registrar a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência financeira, pois, sendo uma transferência voluntária, não há garantias reais da transferência. Por esse mesmo motivo, a regra para transferências voluntárias é o beneficiário não registrar o ativo relativo a essa transferência (grifo nosso).**

20.5. *Pode-se identificar, portanto, dois tipos de transferências intergovernamentais:*

20.5.1. *Transferências constitucionais ou legais: são aquelas derivadas de imposições constitucionais ou legais. Tais transferências se submetem à regra do inciso III do art. 2º e do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998, ou seja, elas devem ser constituir base de cálculo do ente receptor dos recursos e devem ser excluídas da base de cálculo do ente transferidor.*

20.5.2. *Transferências voluntárias: são aquelas decorrentes de acordo entre os entes federativos, tais como ocorrem em convênios, contratos de repasse, auxílios etc. **Essas transferências estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.** A expressão “instrumento congênere com objeto definido” consignada nesse dispositivo se refere a outros casos de transferências voluntárias, que sejam similares aos convênios e contratos de repasse. Conforme ressaltou a STN, o ente receptor deve registrar contabilmente a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência dos recursos, pois a transferência voluntária de recursos, diferentemente das transferências constitucionais ou legais, não está garantida à entidade receptora. Essa lógica é aplicável às receitas de transferências voluntárias no que tange à base de cálculo da contribuição, já que o objetivo do dispositivo em epígrafe é excluir tais transferências da incidência do tributo na entidade beneficiária dos recursos.*

20.6. Assim, pode-se concluir que o legislador preferiu não inserir as transferências voluntárias na **apuração mensal** para fins da base de cálculo da contribuição, já que a receita de transferência só estará configurada quando de seu efetivo recebimento pela entidade beneficiária. Nesse caso, os recursos, quando de seu efetivo repasse, já foram tributados na entidade transferidora por meio de suas receitas correntes arrecadadas. **Por esse motivo é que as transferências voluntárias devem ser encaradas como uma exceção à regra prevista no inciso III do art. 2º, conjugado com o art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998**, pois tais transferências acabam por serem tributadas na entidade transferidora e, quando o efetivo repasse ocorrer, devem ser excluídas da base de cálculo da entidade recebedora, para que não haja dupla tributação dos recursos em obediência ao parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 4.524, de 2002.

20.7. Quanto ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, este impõe que a STN efetue a retenção da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III do art. 2º da mesma Lei. Esse dispositivo introduz uma importante regra para a apuração da contribuição por parte da União e pelos entes que dela recebem recursos: estes (entes recebedores) podem excluir de sua contribuição devida os valores que já foram retidos por aquele ente (União), para evitar a dupla tributação dos recursos, como preconiza o já reiteradamente mencionado art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002.

20.8. Tendo em vista toda a explanação acima acerca do tratamento das transferências intergovernamentais, aí englobadas as transferências constitucionais e legais e as transferências voluntárias, **consideram-se respondidos os questionamentos da consulente nos itens “r”, “s”, “t”, “u”, “v”, “y”, “z” e “aa”**.

20.9. Quanto ao item “r”, restam prejudicados os questionamentos que envolvam a classificação da natureza da receita, já que se referem a aspectos estritamente contábeis.

20.10. No que se refere aos itens “u” e “z”, ressalta-se que todo e qualquer caso de transferências intergovernamentais, como os apresentados nos itens, deve ser classificado em transferência constitucional e/ou legal ou em transferência voluntária e seguir a regras aplicáveis a cada uma das espécies, conforme já apresentadas.

20.11. O art. 7º, § 2º, da Lei nº 9.715, de 1998, foi acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 12.810, de 2013. Portanto, o questionamento “aa” se refere ao já discorrido dispositivo acrescido à Lei nº 9.715, de 1998.

### **FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA E DE VALORIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE EDUCAÇÃO (FUNDEB) E FUNDOS DE SAÚDE**

21. Quanto ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação

(FUNDEB) e ao Fundo de Saúde (em que são geridos os recursos do Sistema Único de Saúde – SUS), passa-se a analisar ambos quanto à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais.

### **FUNDEB**

21.1. O FUNDEB está previsto no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e regulado pela Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e pelo Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007. Ele se constitui de fundos de âmbito estadual e meramente contábeis, ou seja, esses fundos apenas distribuem os recursos a eles aportados.

21.2. As fontes de financiamento do FUNDEB compõem-se da parcela de participação dos estados, Distrito Federal e municípios, das receitas listadas no art. 3º da Lei nº 11.494, de 2007, e da parcela de complementação da União prevista no art. 60 do ADCT e no art. 4º do mesmo diploma normativo. Abaixo, apresentam-se os trechos da legislação considerados essenciais para o entendimento da sistemática do fundo:

#### **ADCT, art. 60**

Art. 60. Até o 14º (décimo quarto) ano a partir da promulgação desta Emenda Constitucional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação, respeitadas as seguintes disposições:

I - a distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de natureza contábil;

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do art. 155; o inciso II do caput do art. 157; os incisos II, III e IV do caput do art. 158; e as alíneas a e b do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

(...)

IV - os recursos recebidos à conta dos Fundos instituídos nos termos do inciso I do caput deste artigo serão aplicados pelos Estados e Municípios exclusivamente nos respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme estabelecido nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal;

*V - a União complementarará os recursos dos Fundos a que se refere o inciso II do caput deste artigo sempre que, no Distrito Federal e em cada Estado, o valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente, fixado em observância ao disposto no inciso VII do caput deste artigo, vedada a utilização dos recursos a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal;*

(...)

*VII - a complementação da União de que trata o inciso V do caput deste artigo será de, no mínimo:*

(...)

### **Lei nº 11.494, de 2007**

#### **CAPÍTULO II**

#### **DA COMPOSIÇÃO FINANCEIRA**

#### **Seção I**

#### **Das Fontes de Receita dos Fundos**

*Art. 3º Os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, são compostos por 20% (vinte por cento) das seguintes fontes de receita:*

*I - imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos previsto no inciso I do caput do art. 155 da Constituição Federal;*

*II - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação previsto no inciso II do caput do art. 155 combinado com o inciso IV do caput do art. 158 da Constituição Federal;*

*III - imposto sobre a propriedade de veículos automotores previsto no inciso III do caput do art. 155 combinado com o inciso III do caput do art. 158 da Constituição Federal;*

*IV - parcela do produto da arrecadação do imposto que a União eventualmente instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo inciso I do caput do art. 154 da Constituição Federal prevista no inciso II do caput do art. 157 da Constituição Federal;*

*V - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural, relativamente a imóveis situados nos Municípios, prevista no inciso II do caput do art. 158 da Constituição Federal;*

*VI - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e prevista na alínea a do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;*

*VII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados devida ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM e prevista na alínea b do inciso I do caput do art. 159 da*

*Constituição Federal e no Sistema Tributário Nacional de que trata a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;*

*VIII - parcela do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados devida aos Estados e ao Distrito Federal e prevista no inciso II do caput do art. 159 da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989; e*

*IX - receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos previstos neste artigo, bem como juros e multas eventualmente incidentes.*

(...)

## *Seção II*

### *Da Complementação da União*

*Art. 4º A União complementarará os recursos dos Fundos sempre que, no âmbito de cada Estado e no Distrito Federal, o valor médio ponderado por aluno, calculado na forma do Anexo desta Lei, não alcançar o mínimo definido nacionalmente, fixado de forma a que a complementação da União não seja inferior aos valores previstos no inciso VII do caput do art. 60 do ADCT.*

(...)

## *CAPÍTULO III*

### *DA DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS*

#### *Seção I*

##### *Disposições Gerais*

*Art. 8º A distribuição de recursos que compõem os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, dar-se-á, entre o governo estadual e os de seus Municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial, na forma do Anexo desta Lei.*

21.3. *Em linhas gerais, tanto a participação como a complementação dos recursos do FUNDEB são **transferências intergovernamentais constitucionais operacionalizadas de modo indireto**, já que é criado um fundo meramente contábil para distribuir recursos a diversas entidades, devendo seguir a regra das transferências constitucionais e/ou legais já exposta nesse trabalho. Portanto, seus recursos devem ser inseridos na base de cálculo do ente receptor (o ente que efetivamente receber as receitas do FUNDEB) e o ente transferidor deve excluir de sua base de cálculo os valores repassados. Tendo em vista a complexidade da sistemática de transferência dos diversos recursos que compõem o fundo, apresenta-se o tratamento tributário a ser dado para cada espécie de receita do FUNDEB:*

*Transferências da União a outros entes federativos que compõem a participação do FUNDEB*

21.3.1. *As transferências efetuadas pela União aos Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios que compõem a participação dos entes federativos ao FUNDEB, a exemplo do percentual do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), devem ser inseridas na base de cálculo do ente receptor, em razão do inciso III do*



art. 2º, conjugado com o art. 7º da Lei nº 9715, de 1998. Também por causa da parte final do referido art. 7º, anteriormente comentado, o ente transferidor (no caso, a União) deve excluir os valores repassados de sua base de cálculo;

21.3.2. Caso a STN retenha alguma dessas parcelas de participação, em razão do § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, os entes beneficiários, apesar de obrigatoriamente incluírem os montantes recebidos em sua base de cálculo, deverão excluir da contribuição devida tais valores retidos. Destarte, como a União já reteve a contribuição sobre tais parcelas, os valores retidos devem ser deduzidos da contribuição devida pelo ente receptor.

#### *Transferências dos Estados e Municípios que compõem a participação do FUNDEB*

21.3.3. Quanto às parcelas de participação das receitas próprias dos Estados, DF e Municípios transferidas ao FUNDEB, os entes transferidores devem excluir de sua base de cálculo os valores repassados ao fundo, em razão da parte final do art. 7º da Lei nº 9.715, de 1998. Tais valores sofrerão a incidência da contribuição quando os entes beneficiados receberem os recursos distribuídos por meio do fundo.

#### *Transferências da União ao FUNDEB - parcela de complementação*

21.3.4. Quanto à parcela de complementação, por se tratar de transferência constitucional e/ou legal, quando for transferida para os fundos, a União, segundo o que preconiza a parte final do referenciado art. 7º, deverá excluir os valores entregues da base de cálculo da contribuição. Tais valores sofrerão a incidência da contribuição no ente receptor dos recursos, quando de sua alocação ao fundo. Caso a União venha a reter a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais quando da transferência aos demais entes, aplica-se o mesmo raciocínio apresentado no item 21.3.2.

#### *Distribuição dos recursos do FUNDEB*

21.3.5. Uma vez distribuídos os recursos dos fundos aos Estados e Municípios, aqui denominados Receitas do FUNDEB, os entes favorecidos deverão incluir em sua base de cálculo a totalidade dos valores recebidos (transferências recebidas), em razão do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998. Poderá ser deduzido do valor da contribuição devida o valor retido pela STN nas transferências realizadas, em respeito ao § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, para que se evite a dupla tributação de recursos, vedada pelo art. 68, parágrafo único, do Decreto nº 4.524, de 2002.

21.4. Reitere-se mais uma vez que qualquer receita corrente, transferência corrente e transferência de capital deve compor a base de cálculo dos entes governamentais, considerando as peculiaridades já expostas quanto às transferências intergovernamentais.

21.5. Desse modo, tendo em vista os elementos que devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e a classificação dos recursos do FUNDEB, **consideram-se respondidos os questionamentos das letras “n”, “o”, “p” e “q” relativas ao**

**FUNDEB.** Para a solução das indagações, foi exposta toda a sistemática da tributação dos recursos do FUNDEB no que toca à referida contribuição, tema dos questionamentos “n” a “q”, não adentrando em aspectos contábeis.

(...)

### **Conclusão**

29. Diante do exposto, conquanto os questionamentos apresentados pela consulente tenham sido respondidos ao longo do texto, apresentam-se as conclusões abaixo.

30. As transferências de recursos podem ser intergovernamentais ou intragovernamentais, e a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais varia conforme a espécie de transferência de recursos.

31. As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

- a) As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;
- b) As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.

(...)

33. Os recursos do FUNDEB e os recursos do SUS consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizados por meio de fundos. Devem seguir, portanto, a mesma regra das transferências constitucionais ou legais. Em casos específicos, os recursos do SUS podem ser descentralizados via transferências voluntárias, seguindo, nesse caso, a mesma regra dessas.

(...)

38. Reforme-se, naquilo em que for contrário a esta Solução de Consulta, a Solução de Divergência nº 02, de 10 de fevereiro de 2009, e a Solução de Divergência nº 12, de 28 de abril de 2011.

## Conclusão

16. Diante do exposto, soluciona-se essa consulta interna nos seguintes termos:

16.1. As transferências intergovernamentais podem se constituir em transferências constitucionais ou legais ou em transferências voluntárias:

- a) As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais estão abrangidas pela regra do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor excluir os valores transferidos de sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário dos recursos deve incluir tais montantes na base de cálculo da sua contribuição;
- b) As transferências intergovernamentais voluntárias estão abrangidas pelo § 7º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, devendo o ente transferidor manter os valores transferidos voluntariamente na base de cálculo de sua Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais e o ente beneficiário deve excluir tais montantes de sua base de cálculo.

16.2. Os recursos do FUNDEB consistem em transferências intergovernamentais constitucionais ou legais operacionalizados por meio de fundos. Devem seguir, portanto, a mesma regra das transferências constitucionais ou legais.

16.3. O § 6º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, ordena que a União retenha, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, os valores a serem transferidos a outros entes, podendo esses valores ser excluídos da contribuição devida desses últimos.

16.4. A Solução de Divergência nº 02, de 10 de fevereiro de 2009, e a Solução de Divergência nº 12, de 28 de abril de 2011, foram reformadas pela Solução de Consulta Cosit nº 278, de 01 de junho de 2017, naquilo que contrárias a esta.

*Assinado digitalmente*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

*Assinado digitalmente*  
SANDRO DE VARGAS SERPA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da DIREI.

De acordo. À Coordenadora-Geral Substituta da Cosit para aprovação.

*Assinado digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Divergência.

Ficam reformadas a Solução de Consulta SRRF02/Disit n° 03, de 16 de fevereiro de 2001, a Solução de Consulta SRRF09/Disit n° 269, de 03 de agosto de 2007 e a Solução de Consulta SRRF08/Disit n° 356, de 03 de outubro de 2008.

Publique-se de conformidade com o art. 27 da Instrução Normativa RFB n° 1.396, de 2013.

Dê-se ciência ao representante à Disit04 e aos destinatários das Soluções de Consulta ora reformadas, devendo ser observados, quanto aos efeitos do presente ato, os dispositivos da Instrução Normativa RFB n° 1.396, de 2013.

*Assinado digitalmente*  
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral Substituta da Cosit