



---

## Solução de Consulta nº 278 - Cosit

**Data** 26 de setembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. PARCERIA COM INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO COM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE.**

A imunidade a impostos das instituições de educação sem fins lucrativos pode abranger rendas resultantes da realização de atividades em parcerias com empresas privadas de educação com fins lucrativos, desde que: a) a atividade objeto de parceria identifique-se com os meios para a realização dos fins institucionais da entidade imune; b) os recursos gerados na instituição imune, decorrentes da atividade objeto de parceria, sejam segregados e integralmente aplicados nos seus fins institucionais; c) a fonte primordial de recursos da instituição imune continue a provir de suas atividades estatutárias; e d) a atuação em parceria no caso concreto não gere concorrência desleal no mercado.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, “c”, e § 4º; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 14; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12; e Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

## **Relatório**

1. Trata-se de consulta sobre interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, com base na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
2. Relata a Consulente que é associação civil sem fins lucrativos que se dedica à manutenção de entidades educacionais, e na condição de instituição de educação sem fins lucrativos, reconhecida de utilidade pública, a Consulente goza da imunidade tributária a que se refere o art. 150, VI, "c" da Constituição Federal e art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

3. A Consulente, mantenedora de instituição de ensino superior, pretende celebrar contrato de parceria com outras instituições de educação, as quais detêm natureza de empresas educacionais, com fins lucrativos, não beneficiárias, portanto, da imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal.
4. O contrato de parceria visa ampliar a oferta de Ensino à Distância (EAD) na região de atuação da Universidade mantida pela Consulente. As empresas educacionais parceiras são reconhecidas instituições de ensino superior privadas, com fins lucrativos, atuantes em outros estados da federação.
5. Pelo contrato de parceria, a Consulente funcionará como Pólo de Educação à Distância na região de sua atuação, cabendo-lhe, em síntese, a divulgação dos cursos à distância e a captação de alunos, bem como o provimento da estrutura física, tecnológica e de pessoal necessárias ao desenvolvimento das atividades presenciais. Às empresas educacionais parceiras, caberá a disponibilização do conteúdo dos cursos à distância, por meio de contratação de pessoal para elaboração do material didático e para acompanhamento pedagógico dos alunos.
6. Em decorrência do contrato de parceria acima descrito, a Consulente fará jus a 20% sobre o valor líquido correspondente ao efetivamente pago pelos alunos por ela captados. Tal percentual será recebido diretamente da instituição bancária por meio da qual o aluno efetuará o pagamento mediante boleto, devendo ser emitida nota fiscal específica relativa a tal quantia. Esclarece a Consulente que a cláusula de segregação de receitas provenientes da parceria foi por ela exigida, a fim de preservar a sua imunidade tributária.
7. Diante da situação descrita, a Consulente indaga se *mesmo com a segregação de receitas e com o reinvestimento de toda renda por ela auferida pela prestação de serviços objeto do "Contrato de Parceria Educacional" não estaria preenchendo os requisitos do artigo 14 do CTN? Ou seja, poderia se entender que, por alguma razão, o Contrato de Parceria violaria o disposto no artigo 14 do CTN, tendo em vista que as instituições parceiras têm fins lucrativos e distribuirão aos seus sócios o lucro que auferirem?*
8. No entendimento da Consulente, o contrato de parceria em causa não viola os requisitos do art. 14 do CTN, apontando as razões abaixo enumeradas:
- 8.1. a remuneração de 20% sobre o valor líquido da mensalidade a ser cobrada de cada aluno pagante é adequada ao serviço;
  - 8.2. os recursos provenientes do contrato de parceria serão reinvestidos integralmente nas finalidades da instituição imune, nos termos do inciso I, do art. 14 do CTN;
  - 8.3. por meio da parceria, poderá auferir, sem realizar significativo investimento, receita adicional para a manutenção de seus objetivos e finalidades institucionais, nos termos do inciso II, do artigo 14 do CTN, propiciando que se cumpra mais intensamente o disposto no art. 4º, alínea "b", do seu Estatuto Social;
  - 8.4. haverá segregação dos valores a que cada entidade educacional fará jus. Tal segregação será realizada pela instituição bancária responsável pelo recebimento dos valores efetivamente pagos pelos alunos, o que

garante o cumprimento do disposto no art. 14 do CTN com relação à sua parte (Consulente).

## Fundamentos

9. A consulta atende os requisitos de eficácia previstos na Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, devendo ser recepcionada e solucionada.

10. De início, deve ser esclarecido que o processo de consulta não se presta a examinar ou atestar a eventual condição de imunidade ou isenção da consulente, que envolve o exame de situação de fato relacionada ao atendimento dos requisitos fixados em lei. A fruição da imunidade ou isenção independe de prévia manifestação da autoridade fiscal, competindo ao próprio contribuinte verificar o seu efetivo enquadramento nos dispositivos que a condicionam, cabendo à DRF de jurisdição do contribuinte proceder à suspensão da imunidade, no caso de constatação, em procedimento de fiscalização, de falta de observância dos requisitos legais.

11. Feitas essas ressalvas preliminares, passa-se à apreciação do conteúdo da consulta.

12. A imunidade tributária destinada às instituições de educação sem fins lucrativos está prevista no art. 150, IV, “c” e § 4º da Constituição Federal, nos seguintes termos:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

*VI - instituir **impostos** sobre:*

(...)

*c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;***

(...)

*§ 4.º **As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.***

13. Por sua vez, os requisitos para o gozo dessa imunidade estão estabelecidos no art. 14 do CTN, a seguir:

*Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:*

*I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)*

*II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*

*III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.*

*§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*

*§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são **exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades** de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.*

14. Por fim, a imunidade em causa foi disciplinada no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que assim dispõe:

*Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.*

*§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

*§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:*

*a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)*

*b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*

*c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*

*d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*

*e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

*f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; (Vide ADIN Nº 1802)*

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

§ 4º A exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013).

15. Como se vê da legislação acima transcrita, em nenhum momento o legislador estabeleceu qualquer proibição expressa às entidades imunes, no sentido de contratar parcerias com empresas privadas com fins lucrativos. O que existe, isso sim, é uma proibição à entidade imune de exercer atividades alheias às suas finalidades essenciais (§ 4º do inciso VI do art. 150 da CF e § 2º do art. 14 do CTN).

16. Assim, desde que o contrato de parceria esteja alinhado com as finalidades essenciais da instituição imune, nada obsta o auferimento de lucros (sujeitos à tributação) pela pessoa jurídica privada parceira em relação à atividade objeto de parceria, subsistindo válido o direito ao gozo da imunidade para a instituição imune, desde que, obviamente, cumpridos os requisitos constitucionais e legais.

17. Na situação sob análise, de acordo com a cláusula 1ª do Contrato de Parceria, este tem por objeto a criação de um Pólo de Educação à Distância (EAD) na área

geográfica de atuação da Consulente, visando o fornecimento de cursos livres e preparatórios, de pós-graduação e extensão em direito, a serem ministrados pelas Universidades parceiras da Consulente. Tal atividade insere-se no objetivo social da Consulente, que é de promover a atividade de educação superior; mais precisamente, no objetivo previsto na alínea “c” do art. 4º do seu Estatuto: prestação de serviços nas áreas de atuação de suas mantidas.

18. Outro aspecto a ser analisado, diz respeito à potencial ocorrência de lucro embutido nas receitas recebidas pela Consulente em decorrência da parceria. Sobre tal questão, não se pode precisar se o percentual de 20% estabelecido no contrato está corretamente dimensionado apenas para cobrir os custos dos serviços prestados ou se projeta a geração de superávits. Tal questão resolve-se com a aplicação do § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, quando estabelece que eventual geração de superávits não afasta a natureza de entidade não lucrativa, desde que esse *superávit* seja integralmente revertido para a manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade.

19. Tema semelhante foi apreciado na Solução de Consulta nº 11 – SRRF 02/Disit, de 28 de março de 2012. Nela restou concluído que a venda de livros e a prestação de serviços de lanchonete a alunos por instituição de educação sem fins lucrativos não é incompatível com a imunidade, desde que as receitas dessas atividades sejam aplicadas integralmente nos objetivos institucionais, que a fonte primordial dos recursos continue a provir das atividades estatutárias e que a atividade comercial não gere concorrência desleal no mercado.

20. Eis o teor da ementa da SC em causa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

**IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. VENDA DE LIVROS JURÍDICOS. LANCHONETE. REQUISITOS.**

*A imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos é compatível com a atividade de venda de livros jurídicos aos seus alunos e de exploração de lanchonete disponibilizada aos educandos, desde que os resultados obtidos sejam aplicados integralmente nos objetivos institucionais, a fonte primordial de recursos da instituição continue a provir de suas atividades estatutárias e a atuação comercial, aferida no caso concreto, não gere concorrência desleal ao mercado.*

*Dispositivos Legais: Constituição da República de 1988, art. 150, VI, “c”, e § 4º; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 a 14; e Instrução Normativa SRF nº 113, de 1998.*

21. Transcreve-se a seguir trechos dos fundamentos da SC acima invocada, os quais se adota na presente.

*16. Da legislação mencionada, conclui-se que a imunidade de que trata a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88 abrange, tão somente, os impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços das instituições de educação, atendidos os requisitos da lei. A norma imunizante transcrita não alberga as contribuições sociais, tributos de natureza jurídica distinta daquela dos impostos, a exemplo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

17. Essa imunidade, de acordo com a IN SRF nº 113, de 1998, contempla as instituições de educação que prestem serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior, disponibilizados à população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, e para os quais houver sido criadas.

(...)

21. Nesse contexto, pode-se, agora, enfrentar o questionamento transcrito pela consulente quanto ao cabimento da imunidade, com fundamento na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88, para as rendas auferidas com a venda de livros da área jurídica para os alunos que frequentam seus cursos e com a instalação de uma lanchonete para atender as necessidades dos seus educandos, observada a condição de essas rendas serem destinadas exclusivamente para o cumprimento das suas finalidades institucionais.

22. O STF vem pacificando o seu entendimento na linha de que as imunidades tributárias exigem uma interpretação teleológica, de modo que a expressão “relacionados com as suas finalidades essenciais” constante do § 4º do art. 150 da CF/88 deve ser compreendida em seu sentido finalístico, não interessando a origem do rendimento, mas sim sua aplicação/destinação às atividades prestigiadas pela Carta Magna. A entidade permanece amparada pela imunidade mesmo que explore diretamente determinada atividade econômica, desde que o resultado dessa exploração seja aplicado integralmente nas suas finalidades essenciais.

23. Todavia, a opção por uma interpretação teleológica da imunidade não afasta a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares de cada entidade, sob pena de se admitir a ocorrência de abusos no exercício do aludido benefício constitucional. Não é permitido, por exemplo, que a exploração de atividade econômica seja o suporte maior da entidade, de forma a desvirtuar seus objetivos estatutários. A fonte de recursos primordial da instituição deve continuar a ser obtida da sua finalidade essencial.

24. Ademais, a exploração de atividade econômica não é irrestrita, pois está limitada pelo princípio constitucional da livre concorrência. O limite da fruição da imunidade é balizado pelo eventual prejuízo ao mercado, a ficar caracterizado sempre que for constatado que a atuação no mercado da entidade imune está impondo situação desvantajosa a outras pessoas que exercem a mesma atividade econômica. Esse limite, embora tênue, é um fator imprescindível de ponderação e só poderá ser aferido no caso concreto.

25. Desse modo, a imunidade de impostos, a exemplo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, da instituição de educação sem fins lucrativos pode abranger as rendas decorrentes da exploração de atividade de venda de livros da área jurídica para os alunos que frequentam seus cursos, assim como da exploração de lanchonete para atender as necessidades dos seus educandos, desde que os resultados desta exploração sejam aplicados nos objetivos da instituição.

26. Além disso, a fonte de recursos primordial da instituição deve continuar a ser obtida do desempenho de sua finalidade estatutária e a exploração comercial estará limitada pelo princípio da livre concorrência.

(...)

28. Isso, pois, a isenção reclama que as rendas das atividades da pessoa jurídica se integrem aos objetivos ou finalidades da entidade, estritamente consideradas. Com base no disposto no art. 4º do estatuto, constata-se que a venda de livros jurídicos para os alunos que frequentam os cursos da consulente é uma atividade que se identifica como meio de realização de seus fins, mormente o aperfeiçoamento cultural e científico dos educandos.

29. Nesse sentido, já assinalava o Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974, publicado no Diário Oficial da União de 17/10/1974, cujos fundamentos e conclusões, não obstante a referência à legislação vigente à época da sua confecção, continuam válidos:

*EMENTA - As isenções do art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400/66) referem-se a eventual lucro em atividades que se integrem nos objetivos ou finalidades da entidade, estritamente consideradas.*

(...).

2. (...) Tendo em vista, ainda, que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao Estado interessa proteger e que, no caso em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de se concluir que não seria logicamente razoável que elas se servissem da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.

(...).

4. Algumas das dúvidas suscitadas podem ser resolvidas conforme segue.

5. Eventual lucro de entidades recreativas ou esportivas, originado de exploração de bar ou restaurante no âmbito de suas dependências e para seus usuários, não se sujeita ao imposto de renda, dado que essa atividade proporciona melhores condições de desfrute e utilização das dependências da organização, integrando-se, pois, nos seus objetivos.

6. De modo contrário, se uma entidade esportiva explorar linha de ônibus para transporte de associados, cobrando pelo serviço prestado, deixará de merecer a dispensa legal, pois tal operação é totalmente estranha a seus fins, além de se caracterizar como atividade de natureza essencialmente econômica.

7. Sociedade religiosa que mantém, anexa ao Templo, livraria para a venda de livros religiosos, didáticos, discos com temas religiosos e artigos de papelaria, visando a divulgação do Evangelho, não terá o eventual lucro tributado. Da mesma forma o resultado da venda de dádivas ou donativos que os fiéis depositam nos altares e cofres dos Santuários, por ser esta uma forma de que se servem os ofertantes para reverenciarem o alvo de sua crença.

8. O mesmo não ocorre, porém, se a associação religiosa exercer atividade de compra e venda de bens não relacionados à sua finalidade, quando então deixará de fazer jus à isenção, devendo efetuar a escrituração do modo usual como procedem os comerciantes, cumpridas as disposições do Decreto nº 64.567 de 22.05.69.

9. Instituições filantrópicas que mantêm creche, com serviços cobrados a uma parte dos usuários e atendimento gratuito aos demais, mantida a igualdade de tratamento, não serão tributadas por superavit ocorrido.

10. Fundação cultural que mantém livraria para a venda de livros a alunos dos cursos por ela mantidos, ou a terceiros, não perde direito à isenção, eis que essa atividade se identifica como meio de realização de seus fins. (grifou-se)

(...).

30. Idêntico desfecho terá a renda decorrente da instalação de uma lanchonete para atender as necessidades dos alunos, na medida em que, alinhando-se à atividade de ensino, a facilidade proporciona conforto aos usuários, o que, ao final, contribui para o melhor aproveitamento dos cursos e eventos de cunho jurídico próprios aos fins a que se propõe a consulente.

31. De modo análogo à imunidade, na hipótese de isenção os resultados desta exploração devem ser integralmente revertidos aos objetivos da instituição, a fonte de recursos primordial da instituição deve continuar a ser obtida do desempenho de sua finalidade estatutária e as atividades comerciais não poderão gerar concorrência desleal ao mercado.

22. Nesse diapasão, tem-se as seguintes condições para que as atividades desempenhadas pela Consulente sejam contempladas pela imunidade:

22.1. a atividade identifique-se com os meios de realização dos fins institucionais;

22.2. os recursos gerados sejam integralmente aplicados nos objetivos institucionais;

22.3. a principal fonte de recursos continue a ser obtida da atividade institucional; e

22.4. a atividade não gere concorrência desleal no mercado.

## Conclusão

23. Ante as considerações acima expendidas, conclui-se que a imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos é compatível com a realização de atividades em parcerias com empresas privadas de educação com fins lucrativos, desde que: a) a atividade objeto de parceria identifique-se com os meios para a realização dos fins institucionais da entidade imune; b) os recursos gerados na instituição imune, decorrentes da atividade objeto de parceria, sejam segregados e integralmente aplicados nos seus fins institucionais; c) a fonte primordial de recursos da instituição imune continue a provir de suas atividades estatutárias; e d) a atuação em parceria no caso concreto não gere concorrência desleal no mercado.

24. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit/3ªRF.

(Assinado digitalmente)

LUIZ MARCELLOS COSTA DE BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

25. De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir – Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras.

*(Assinado digitalmente)*

ANTÔNIO DE PÁDUA ATHAYDE MAGALHÃES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/3ªRF

26. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*(Assinado digitalmente)*

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

### **Ordem de Intimação**

27. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

*(Assinado digitalmente)*

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