



MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária  
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

## PARECER SEI N° 83/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME

**Restrição de acesso até tomada de decisão pela consulente. Ato preparatório. Art. 7º, § 3º, da Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011, c/c art. 20 do Decreto n.º 7.724, de 16 de maio de 2012.**

IOF-CÂMBIO. SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 246-COSIT. ART. 15-B DO DECRETO N.º 6.306, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2007.

Aplica-se a alíquota zero prevista no inciso I do art. 15-B do Decreto n.º 6.306/2007 sempre que a liquidação da operação de câmbio observar a forma e os prazos estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional e o Banco Central do Brasil para a realização de contrato de câmbio de exportação, independentemente de os recursos terem sido inicialmente recebidos em conta mantida no exterior.

Processo SEI n° 18220.100143/2019-18

### 1 RELATÓRIO

1. Trata-se do Ofício n.º 411/2019-GABINETE/RFB, do Subsecretário-Geral da Receita Federal do Brasil (SEI 2104151), que encaminha a esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) "para análise, com fulcro no art. 13 da Lei Complementar n.º 73/93, o Parecer Cosit 13, de 2 de abril de 2019, juntamente com a Solução de Consulta Cosit n.º 246/2018", que tratam do ingresso de receitas de exportação mantidas no exterior.

#### 1.1 A SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 246 - COSIT

1.1.1 A Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (Cosit/RFB), ao analisar consulta formulada por empresa que atua no ramo de exportação de madeira "acerca da incidência de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF) quando dos pagamentos decorrentes de exportações que realiza e que são recebidos e mantidos em contas correntes abertas no exterior", aprovou a Solução de Consulta n.º 246 - Cosit, de 11 de dezembro de 2018, que foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos

ou Valores Mobiliários - IOF

#### RECURSOS PROVENIENTES DE EXPORTAÇÕES. MANUTENÇÃO NO EXTERIOR. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Não incide IOF quando da manutenção de recursos em moeda estrangeira em instituição financeira fora do país, relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas. Nesta situação, não há liquidação de contrato de câmbio e, portanto, não se verifica a ocorrência do fato gerador do imposto conforme definido no art. 63, II do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 11 do Decreto 6.306, de 2007.

No entanto, se os recursos inicialmente mantidos em conta no exterior forem, em data posterior à conclusão do processo de exportação, remetidos ao Brasil, haverá incidência de IOF à alíquota de 0,38%, conforme determina o caput do art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 2007.

#### OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS AO INGRESSO NO PAÍS DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO.

No caso de operações de câmbio relativas ao ingresso no país de receitas de exportação de bens e serviços, há a incidência do IOF na operação de câmbio à alíquota zero, conforme expressa previsão no art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 2007.

Dispositivos Legais: Lei nº 5 .172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN); Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994; e Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006; Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007.

## 1.2 O PARECER COSIT 13, DE 2 DE ABRIL DE 2019

1.2.1 Publicada a Solução de Consulta n.º 246 - Cosit, algumas entidades que representam interesses de contribuintes apresentaram contestação, tendo a própria Cosit, em resposta, elaborado o Parecer n.º 13, cujo objeto está descrito no trecho abaixo transcrito:

2.2. Assim que publicada a ementa no Diário Oficial da União (inteiro teor disponível na página da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB), a referida SC Cosit foi objeto de contestação, em reuniões na RFB, tendo sido apresentada a Nota Conjunta pela Associação de Comércio Exterior do Brasil (AEB), Federação Brasileira dos Bancos (FEBRABAN) e Fórum da Competitividade das Exportações (FCE) da Confederação Nacional da Indústria (CNI), contendo as principais preocupações e impactos para as empresas exportadoras brasileiras (Anexo II).

2.2.1. A RFB analisou, por meio de Nota Executiva (Anexo III), os argumentos trazidos pelas entidades signatárias quanto à impropriedade da interpretação veiculada na referida SC Cosit e não encontrou fundamentação plausível que justifique mudança do entendimento, posto que os seguintes parâmetros não podem servir para interpretação da legislação tributária aplicável a fato determinado: exposição de motivos de lei que não versa sobre a incidência tributária; obrigações acessórias para informação de bens e direitos mantidos no exterior; alegação de efeitos econômicos.

2.2.2. Para a RFB, o benefício fiscal pleiteado para as operações de câmbio realizadas para ingresso no País de recursos mantidos no exterior em conta de titularidade de exportadores somente poderia ser concedido por meio de inclusão de um novo dispositivo no art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que lhes atribua alíquota zero, desde que haja comprovação de que a origem dos recursos seja de exportação de bens ou serviços.

1.2.2 Após analisar os questionamentos efetuados pelas instituições acima referidas, o Parecer foi encaminhado a esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para que, nos termos do art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, se manifeste sobre o entendimento publicado pela RFB na SC nº 246, de 2018.

1.2.3 É o relatório. Passa-se à análise.

## **2 INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA ZERO DE IOF NAS OPERAÇÕES DE CâMBIO RELATIVAS AO INGRESSO NO PAÍS DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO: DIVERGÊNCIAS NA INTERPRETAÇÃO DO DISPOSTO NO INCISO I DO ART. 15-B DO DECRETO N.º 6.306/2007**

### **2.1 BREVE RESUMO**

2.1.1 Até 2006, os recursos em moeda estrangeira recebidos em razão de exportações deveriam, obrigatoriamente, ingressar no País, por meio de operação de câmbio. A Lei 11.371/2006 permitiu que tais recursos pudessem ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional:

Art. 1º Os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, **poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional.**

§ 1º **O Conselho Monetário Nacional disporá sobre a forma e as condições para a aplicação do disposto no caput**, deste artigo, vedado o tratamento diferenciado por setor ou atividade econômica.

2.1.2 De acordo com o § 2º do art. 1º da mesma lei, os recursos mantidos no exterior somente poderão ser utilizados para a realização de investimento, aplicação financeira ou pagamento de obrigação próprios do exportador, vedada a realização de empréstimo ou mútuo de qualquer natureza. É importante salientar que a decisão de manter ou não os recursos no exterior é exclusiva do exportador. Com efeito, o § 1º do art. 8º da Lei n.º 11.371/2006 fala em "exercício da faculdade prevista no **caput** do art. 1º".

2.1.3 O Regulamento do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF - Decreto 6.306, de 14 de dezembro de 2007, por meio do art. 15-B, incluído pelo Decreto nº 8.325, de 2014, reduziu a alíquota do IOF a 0,38% e estabeleceu exceções à aplicação dessa "alíquota-padrão", dentre as quais destaca-se a que incide sobre as operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços. Veja-se:

Art. 15-B. A alíquota do IOF fica reduzida para trinta e oito centésimos por cento, observadas as seguintes exceções: [\(Incluído pelo Decreto nº 8.325, de 2014\)](#)

I - nas operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços: zero; [\(Incluído pelo Decreto nº 8.325, de 2014\)](#)

2.1.4 Parece não haver dúvidas quanto à interpretação do disposto na Lei n.º 13.371/2006 e no art. 15-B do Decreto n.º 6.306/2007 quanto ao seguinte:

a) As operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços sujeitam-se à alíquota zero; e

b) Não há incidência de IOF sobre os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações que, por decisão do exportador, sejam mantidos em instituição financeira no exterior.

## 2.2 DIVERGÊNCIA ENTRE AS INTERPRETAÇÕES DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) E DE ALGUNS EXPORTADORES: INCIDÊNCIA DO IOF NOS CASOS DE RECURSOS INICIALMENTE MANTIDOS EM CONTA NO EXTERIOR E QUE POSTERIORMENTE VENHAM A INGRESSAR NO PAÍS

### 2.2.1 Interpretação veiculada pela RFB na Solução de Consulta n.º 246 - Cosit

2.2.1.1 Inicialmente, deve-se esclarecer que o Processo Administrativo de Consulta - regulado pelos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e pelos arts. 46 e seguintes do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 - foi instaurado para solucionar os seguintes questionamentos formulados por empresa exportadora (sem grifos no original):

É correto o entendimento da Consulente que a incidência do IOF, quanto aos recebimentos decorrentes de exportação e mantidos no exterior, se dá com a liquidação do câmbio, que de acordo com a Circular n.º 3621/2013, artigo 92: refere que "os contratos de câmbio de exportação são liquidados mediante a entrega de moeda estrangeira ou do documento que a represente no exterior mantida em banco pelo próprio exportador,". **Sendo assim ao receber o pagamento referente à exportação, inclusive conta mantida no exterior, há a liquidação do câmbio?**

Por outro lado, Regulamento do Imposto Sobre Operações Financeiras, Decreto n.º 6.306/2014 refere em seu artigo 15-B "A alíquota do IOF fica reduzida para trinta e oito centésimos por cento, observadas as seguintes exceções: I - nas operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços: zero".

**Desta forma, embora haja uma Circular do Banco Central que indique que a liquidação de Câmbio se dá com o recebimento, aqui ou no exterior, dos valores relativos à exportação, a alíquota decorrente é zero. Sendo assim .. não haveriam (sic) valores a serem recolhidos a este título no momento do recebimento?**

2.2.1.2 A SC 246 - Cosit apresentou as seguintes conclusões (grifou-se):

a) Não incide IOF quando da manutenção de recursos em moeda estrangeira em instituição financeira fora do país, relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas. Nesta situação, não há liquidação de contrato de câmbio e, portanto, não se verifica a ocorrência do fato gerador do imposto conforme definido no art. 63, II do CTN e no art. 11 do Decreto 6.306, de 2007;

b) No caso de operações de câmbio relativas ao ingresso no país de receitas de exportação de bens e serviços, há a incidência do IOF-câmbio à alíquota zero, conforme expressa previsão no art. 15-B do Decreto n.º 6.306, de 2007; e

c) **Por fim, se os recursos inicialmente mantidos em conta no exterior forem, em**

**data posterior à conclusão do processo de exportação, remetidos ao Brasil, haverá incidência de IOF à alíquota de 0,38%, conforme determina o caput do art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 2007.**

## 2.2.2 Interpretação divergente apresentada pela AEB, FEBRABAN, FCE/CNI

2.2.2.1 Após a publicação da SC 246 - Cosit, conforme se depreende das informações contidas no Parecer Cosit 13/2019, constante dos autos, a Associação de Comércio Exterior do Brasil (AEB), a Federação Brasileira dos Bancos (FEBRABAN) e o Fórum da Competitividade das Exportações da Confederação Nacional da Indústria (FCE/CNI) contestaram as conclusões veiculadas pela RFB. Dentre os argumentos trazidos pelos contribuintes, podem ser destacados:

- Ao contrário do que sustenta a RFB, o processo de exportação não se encerra, necessariamente, na data em que o exportador recebe o pagamento em conta no exterior (ex.: recebimento antecipado de exportação; em alguns casos a mercadoria que será exportada pode estar ainda em fase de produção);
- O **critério único, necessário e suficiente** para caracterizar uma receita como sendo de exportação seria a contrapartida do seu recebimento: **se a contrapartida é a exportação** de um bem ou serviço, tratar-se-ia de uma receita de exportação;
- **A lei não teria estabelecido limite temporal** para a aplicação de alíquota zero ao IOF-câmbio quando do retorno ao Brasil de recursos em moeda estrangeira oriundos de exportação; e
- Assim, a empresa exportadora poderia, **a qualquer momento**, apresentar os documentos de exportação que demonstrassem a natureza do recurso para fundamentar a natureza da operação cambial. O que importa é a origem das receitas: exportação de bens ou serviços (ainda que esses recursos venham a ingressar no Brasil 50 (cinquenta) anos após a conclusão da exportação).

## 2.2.3 Parecer n.º 13/2019 - Cosit - Análise dos argumentos apresentados pelos contribuintes a respeito da SC 246 - Cosit

2.2.3.1 Ao analisar os argumentos apresentados pela AEB, pela Febraban e pelo FCE/CNI, a Secretaria Especial da Receita Federal emitiu o Parecer n.º 13/2019 - Cosit. O posicionamento da RFB sobre o tema está bem resumido no seguinte trecho (grifou-se):

**4.3. Para a RFB, os recursos mantidos no exterior e posteriormente ingressados no País não são considerados como receitas de exportação de bens e serviços para fins de incidência da alíquota zero prevista no inciso 1 do art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 2007. Esses recursos foram, a exclusivo critério do exportador, deixados em conta de sua titularidade no exterior e devem, portanto, ser tributados à alíquota de 0,38% prevista no caput do art. 15-B, que é a alíquota geral aplicável a qualquer operação de câmbio, a qual alcança inclusive o ingresso de valores originários de disponibilidade no exterior.** Essa interpretação é reforçada pela Circular BCB nº 3.689, de 16 de dezembro de 2013, ao tratar da matéria no Capítulo II - Disponibilidades no Exterior, **in litteris**:

*Art. 8º Para os fins das disposições deste capítulo, "disponibilidade no exterior" é a manutenção por pessoa física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no País, de recursos em conta mantida em seu próprio nome em instituição financeira no exterior.*

(..)

*Art. 9º A parcela dos recursos em moeda estrangeira mantida no exterior relativa aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, somente pode ser utilizada para a realização de investimento, aplicação financeira ou pagamento de obrigação próprios do exportador, vedada a realização de empréstimo ou mútuo de qualquer natureza.*

5. Ressalte-se que a alíquota zero prevista no referido inciso I do art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 2007, não se estende às operações realizadas por exportadores, mas unicamente às operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços que não tenham sido deixadas no exterior na forma da Lei nº 11.371, de 2006.

2.2.3.2 Ao final, o Parecer 13 - Cosit apresenta as seguintes conclusões (destacou-se):

6. É permitido ao exportador manter no exterior, como disponibilidade, a totalidade dos recursos resultantes de suas vendas externas para liquidação de compromissos diversos, tais como realização de investimentos, aplicação financeira ou pagamento de obrigações próprias, vedada apenas a realização de empréstimos ou mútuo de qualquer natureza.

**6.1. Recursos originários de disponibilidade, se ingressados, no País serão tributados pelo IOF à alíquota de 0,38% na liquidação do contrato de câmbio.**

7. Tendo por base o objeto da matéria aqui analisada, que estão sendo objeto de contestação judicial e obtenção de liminares, sugere-se o encaminhamento do presente Parecer à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) por se tratar de matéria inserida no âmbito de sua competência, nos termos do art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, a fim de que se manifeste sobre o entendimento publicado pela RFB na SC nº 246, de 2018.

2.2.3.3 Da leitura da Solução de Consulta nº 246 - Cosit e do Parecer nº 13 - Cosit pode-se extrair o seguinte:

- Os recursos mantidos no exterior e posteriormente ingressados no Brasil não podem mais ser considerados como receitas de exportação de bens e serviços para fins da aplicação da alíquota zero estabelecida no inciso I do art. 15-B do Decreto nº 6.306/2007;

- Isso porque esses recursos, por exclusiva decisão do exportador, foram deixados em conta de sua titularidade no exterior, para realização de investimento, aplicação financeira ou pagamento de obrigações (§ 2º do art. 1º da Lei 11.371/2006);

- Permanecendo os recursos no exterior, não terá havido celebração de contrato de câmbio para o recebimento desses recursos relativos à exportação e não se cogitará da incidência de IOF;

- A partir do momento em que o exportador opta por manter os recursos no exterior, eles passam a ter natureza de *ôdisponibilidade no exterior*, que, de acordo com a Circular BCB n.º 3.689, de 16 de dezembro de 2013, ôé a manutenção por pessoa física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no País, de recursos em conta mantida em seu próprio nome em instituição financeira no exterior;

- Assim, se os recursos que foram mantidos no exterior, por decisão do exportador, vierem posteriormente a ingressar no País, eles devem ser tratados como *ôdisponibilidade no exterior* e estarão sujeitos à alíquota de IOF de 0,38%, que é aplicável a qualquer operação de câmbio;

- A RFB menciona como **marco temporal** para considerar que uma operação de câmbio é relativa a receitas de exportação ó e, portanto, sujeita à alíquota zero ó **a data da ôconclusão do processo de exportação** (SC 246 ó Cosit); e

- Além disso, sustenta que **ôapós o recebimento dos recursos em conta mantida no exterior encerra-se o ciclo da exportação** e que ôse em data posterior ao depósito o exportador decide remeter os recursos ao Brasil, este envio não fará parte de um processo de exportação e estará sujeito à alíquota de 0,38%ô (SC 246 ó Cosit).

### **3 A REGULAMENTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS A RECEITAS DE EXPORTAÇÃO: OS PRAZOS ESTABELECIDOS PELO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL E PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL**

#### **3.1 COMPETÊNCIAS E NORMAS EDITADAS PELO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL**

3.1.1 A Lei n.º 11.371/2006 estabelece que o Conselho Monetário Nacional (CMN) disporá sobre a forma e as condições para a manutenção de recursos relativos a exportação em instituição financeira no exterior (§ 1º do art. 1º). Veja-se (grifou-se):

Art. 1º Os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional.

**§ 1º O Conselho Monetário Nacional disporá sobre a forma e as condições para a aplicação do disposto no caput, deste artigo, vedado o tratamento diferenciado por setor ou atividade econômica.**

§ 2º Os recursos mantidos no exterior na forma deste artigo somente poderão ser utilizados para a realização de investimento, aplicação financeira ou pagamento de obrigação próprios do exportador, vedada a realização de empréstimo ou mútuo de qualquer natureza.

3.1.2 A Lei n.º 4.595/64, conhecida como Lei do Sistema Financeiro Nacional, confere ao CMN competência para regular as operações de câmbio (art. 4º, XXXI). Confira-se:

Art. 4º Compete ao Conselho Monetário Nacional, segundo diretrizes estabelecidas pelo Presidente da República: [\(Redação dada pela Lei nº 6.045, de 15/05/74\)](#)

(...)

XXXI - Baixar normas que regulem as operações de câmbio, inclusive *swaps*, fixando limites, taxas, prazos e outras condições.

3.1.3 No exercício dessas competências, o CMN editou a Resolução n.º 3568, de 29 de maio de 2008, que dispõe (grifou-se):

Art. 10. **As operações de câmbio, cujo instrumento de formalização e classificação segue modelo definido pelo Banco Central do Brasil, podem ser contratadas para liquidação no prazo máximo de mil e quinhentos dias, contados da data de sua contratação**, observando-se: (Redação dada pela Resolução nº 3.911, de 5/10/2010.)

**I - os prazos específicos estabelecidos pelo Banco Central do Brasil, em razão da natureza da operação de câmbio; e**

II - os critérios estabelecidos pelo Banco Central do Brasil a respeito de situações em que, em virtude de circunstâncias excepcionais, admita-se a alteração dos termos do contrato de câmbio, inclusive com relação à prorrogação dos prazos para embarque e para liquidação.

(...)

Art. 16-A **No recebimento da receita de exportação de mercadorias ou de serviços**, deve ser observado que:

I - o exportador de mercadorias ou de serviços pode manter no exterior a integralidade dos recursos relativos ao recebimento de suas exportações;

II - **o ingresso, no País, dos valores de exportação pode se dar em moeda nacional ou estrangeira, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou à prestação dos serviços, e os contratos de câmbio podem ser celebrados para liquidação pronta ou futura, observada a regulamentação do Banco Central do Brasil;** (...)

## 3.2 **COMPETÊNCIAS E NORMAS EDITADAS PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL**

3.2.1 Conforme destacado no Parecer Cosit 13, a Lei n.º 4.131, de 1962, que "disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior", confere ao Banco Central do Brasil (BCB) competência para (o art. 23) instituir formulário a ser exigido em cada operação de câmbio, constituindo infração a declaração: falsa de identidade (§ 2º); de informações falsas (§ 3º) ou "a classificação em desacordo com as normas fixadas pelo Banco Central do Brasil das informações prestadas pelo cliente no formulário" (§ 4º). Segue trecho do mencionado Parecer:

3.3. Segundo o § 2º do art. 23 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, que disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior, a formalização das operações realizadas no mercado de câmbio deve se dar por meio do formulário estabelecido pelo BCB. Esse formulário é definido na legislação cambial como contrato de câmbio, que é um instrumento específico firmado entre o vendedor e o comprador de moeda estrangeira no qual são estabelecidas as características e as condições sob as quais se realiza a operação de câmbio.

(...)

4.1. No caso de exportação com recebimento em moeda estrangeira, o exportador recebe no País o resultado de suas vendas exclusivamente em moeda nacional, hipótese em que a moeda estrangeira ingressada deve ser vendida à instituição autorizada a operar em câmbio por meio de um contrato de câmbio de exportação. Nesse caso, ocorre o fato gerador do tributo, só que a alíquota está reduzida a zero na forma do inciso 1 do art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 2007, transcrito no item 3.2.

### 3.2.2 Deve-se destacar, ainda, as competências que a Lei n.º 4.595/64 atribui àquela autarquia:

Art. 10. Compete privativamente ao Banco Central da República do Brasil:

(...)

VII - Efetuar o controle dos capitais estrangeiros, nos termos da lei; ([Renumerado pela Lei nº 7.730, de 31/01/89](#))

(...)

Art. 11. Compete ainda ao Banco Central da República do Brasil;

(...)

III - Atuar no sentido do funcionamento regular do mercado cambial, da estabilidade relativa das taxas de câmbio e do equilíbrio no balanço de pagamentos, podendo para esse fim comprar e vender ouro e moeda estrangeira, bem como realizar operações de crédito no exterior, inclusive as referentes aos Direitos Especiais de Saque, e separar os mercados de câmbio financeiro e comercial; ([Redação dada pelo Del nº 581, de 14/05/69](#))

### 3.2.3 No exercício das competências acima mencionadas e com o fim de regulamentar o disposto na Resolução CMN n.º 3.568/2008, o Banco Central do Brasil publicou a Circular nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, que estabelece (sem grifos no original):

Art. 99. **O contrato de câmbio de exportação pode ser celebrado** para liquidação pronta ou futura, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou da prestação do serviço, **observado o prazo máximo de 750 (setecentos e cinquenta) dias entre a contratação e a liquidação, bem como o seguinte:**

I - no caso de **contratação prévia**, o prazo máximo entre a contratação de câmbio e o embarque da mercadoria ou da prestação do serviço é de 360 (trezentos e sessenta) dias;

**II - o prazo máximo para liquidação do contrato de câmbio é o último dia útil do 12º mês subsequente ao do embarque da mercadoria ou da prestação do serviço.**

Parágrafo único. Para os contratos de câmbio de exportação, no caso de requerimento de recuperação judicial, ajuizamento de pedido de falência do exportador ou em outra situação em que fique documentalmente comprovada a incapacidade do exportador para embarcar a mercadoria ou para prestar o serviço por fatores alheios à sua vontade, o embarque da mercadoria ou a prestação do serviço pode ocorrer até 1.500 (mil e quinhentos) dias a partir da data de contratação da operação de câmbio, desde que o prazo entre a contratação e a liquidação do contrato de câmbio não ultrapasse 1.500 (mil e quinhentos) dias.

### **3.3 CONCLUSÕES SOBRE A REGULAMENTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS A RECEITAS DE EXPORTAÇÃO**

3.3.1 Do que se acabou de ver sobre a regulamentação das operações de câmbio relativas a receitas de exportação, pode-se extrair o seguinte:

- O mercado de câmbio, assim como ocorre com todo o Sistema Financeiro Nacional, é objeto de rigorosa regulamentação, a fim de preservar a higidez do sistema e evitar fraudes e crimes contra a ordem financeira;
- Como visto, a celebração de contrato de câmbio de exportação está sujeita a forma, condições e prazos estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional e o Banco Central do Brasil; e
- O desrespeito ao disposto na regulamentação acima transcrita impede a realização de contrato de câmbio de exportação.

## **4 INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA ZERO DE IOF NAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS AO INGRESSO NO PAÍS DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO**

### **4.1 IOF-CÂMBIO**

4.1.1 A despeito de ainda se falar em Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), a verdade é que a Constituição de 1988, em seu art. 153, V, atribuiu à União competência para instituir impostos sobre bases econômicas bastante distintas. Veja-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

4.1.2 Diante dos contornos estabelecidos por este dispositivo constitucional, a doutrina mais abalizada defende que o inciso V do art. 153 contempla diversos impostos sobre bases econômicas distintas. Nesse sentido, vale transcrever a lição de Leandro Paulsen (*Impostos federais, estaduais e*

*municipais*, 5ª ed. rev. e atual., 2ª Tir., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 130):

Entendemos, por isso, tal como já faz parte da doutrina, que se deveria deixar de utilizar a referência simplista e inadequada ao inexistente IOF, passando-se a referir, corretamente, cada um dos impostos que encontram sua base constitucional no art. 153, V, da CF: o Imposto sobre Operações de Crédito (IOF-Crédito), o Imposto sobre Operações de Câmbio (IOF-Câmbio); o Imposto sobre Operações de Seguro (IOF-Seguro) e, ainda, o Imposto sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF-TVM).

4.1.3 O fato gerador do IOF-Câmbio está delineado no inciso II do art. 63 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

(...)

II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este; (...)

4.1.4 Operação de câmbio é aquela em que há troca de moeda nacional por moeda estrangeira ou vice-versa. Hugo de Brito Machado, ao comentar o art. 63 do Código Tributário Nacional, esclarece (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, Carlos Valder do Nascimento - coordenador, Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 117-118):

O conceito de operação, aqui, está ligado aos qualificativos de *crédito*, *câmbio* ou *de seguro*, ou ainda, *relativa a títulos ou valores mobiliários*.

**Operação correspondente ao conjunto de meios convencionais ou usuais empregados para atingir um resultado comercial ou financeiro, com ou sem objetivo de lucro** (Pedro Nunes).

4.1.5 A Lei n.º 8.894, de 21 de junho de 1994, além de estabelecer a alíquota máxima dos impostos previstos no inciso V do art. 153 da Constituição, dispõe que a alíquota do IOF-Câmbio, a ser fixada pelo Poder Executivo com observância do limite de que trata o art. 5º desta lei, incidirá sobre o valor da **liquidação da operação cambial**. Confira-se a redação do art. 5º:

Art. 5º O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), incidente sobre operações de câmbio será cobrado à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o valor de liquidação da operação cambial.

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá reduzir e restabelecer a alíquota fixada neste artigo, tendo em vista os objetivos das políticas monetária, cambial e fiscal.

4.1.6 Já o Decreto n.º 6.306/2007 estabelece que:

Art. 11. O fato gerador do IOF é a entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este ([Lei nº 5.172, de 1966, art. 63, inciso II](#)).

Parágrafo único. **Ocorre o fato gerador e torna-se devido o IOF no ato da liquidação da operação de câmbio.**

4.1.7 Leandro Paulsen, na obra anteriormente citada, ensina que:

**O momento da liquidação da operação de câmbio, pois, é que se tem como referência para a verificação das leis e normas complementares aplicáveis, o que assume importância decisiva na medida em que o IOF pode ter sua alíquota alterada a qualquer momento, com incidência imediata, sem a necessidade de observância das anterioridades de exercício e nonagesimal mínima. (p. 159)**

4.1.8 Do que se viu no item 4 deste Parecer, que procurou descrever brevemente os contornos jurídicos do IOF-Câmbio, já é possível afastar a interpretação pretendida pelos contribuintes que contestaram a Solução de Consulta 246-Cosit. Isso porque **a tese de que o único critério relevante seria a origem da receita conduziria à absurda conclusão de que seria aplicável o benefício da alíquota zero a uma operação de câmbio liquidada 50 (cinquenta) ou 100 (cem) anos depois de uma exportação. Ou seja, se fosse endossada a interpretação pretendida pelos contribuintes:**

a) **deixaria de ser aplicada a lei vigente na época da ocorrência do fato gerador;** e

b) **seria eternizado um benefício fiscal, com a aplicação de alíquota zero a fatos geradores que poderiam ocorrer décadas depois.**

**4.2 ART. 15-B, I, DO DECRETO N.º 6.306/2007 - OPERAÇÕES DE CÂMBIO RELATIVAS AO INGRESSO NO PAÍS DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS - NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DAS NORMAS EMITIDAS PELO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL E PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL**

4.2.1 Como visto, a Lei n.º 11.371/2006 facultou ao exportador a manutenção de recebimentos de exportações em instituições financeiras no exterior, observados os limites, a forma e as condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (art. 1º, **caput** e § 1º). Se o exportador optar por manter os recursos no exterior, não haverá celebração de contrato de câmbio para o recebimento dos recursos relativos à exportação e não se cogitará da incidência de IOF.

Art. 1º Os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 1º **O Conselho Monetário Nacional disporá sobre a forma e as condições para a aplicação do disposto no caput, deste artigo, vedado o tratamento diferenciado por setor ou atividade econômica.**

§ 2º Os recursos mantidos no exterior na forma deste artigo somente poderão ser utilizados para a realização de investimento, aplicação financeira ou pagamento de obrigação próprios do exportador, vedada a realização de empréstimo ou mútuo de qualquer natureza.

4.2.2 A Resolução 3.568/2008, do CMN, disciplina a forma e as condições para o recebimento de receitas de exportação de mercadorias e serviços (art. 16-A).

Art. 16-A **No recebimento da receita de exportação de mercadorias ou de serviços**, deve ser observado que:

I - o exportador de mercadorias ou de serviços pode manter no exterior a integralidade dos recursos relativos ao recebimento de suas exportações;

II - **o ingresso, no País, dos valores de exportação pode se dar em moeda nacional ou estrangeira, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou à prestação dos serviços, e os contratos de câmbio podem ser celebrados para liquidação pronta ou futura, observada a regulamentação do Banco Central do Brasil; (...)**

4.2.3 O Banco Central do Brasil, no exercício de suas competências legais (Lei n.º 4.131/1962 e Lei n.º 4.595/1964), ao regulamentar a Resolução CMN n.º 3.568/2008, publicou a Circular n.º 3.691, de 16 de dezembro de 2013, que estabelece forma, prazos e condições para a realização de operações de câmbio de exportação (art. 99):

Art. 99. **O contrato de câmbio de exportação pode ser celebrado** para liquidação pronta ou futura, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou da prestação do serviço, **observado o prazo máximo de 750 (setecentos e cinquenta) dias entre a contratação e a liquidação, bem como o seguinte:**

I - no caso de **contratação prévia**, o prazo máximo entre a contratação de câmbio e o embarque da mercadoria ou da prestação do serviço é de 360 (trezentos e sessenta) dias;

II - **o prazo máximo para liquidação do contrato de câmbio é o último dia útil do 12º mês subsequente ao do embarque da mercadoria ou da prestação do serviço.**

Parágrafo único. Para os contratos de câmbio de exportação, no caso de requerimento de recuperação judicial, ajuizamento de pedido de falência do exportador ou em outra situação em que fique documentalmente comprovada a incapacidade do exportador para embarcar a mercadoria ou para prestar o serviço

por fatores alheios à sua vontade, o embarque da mercadoria ou a prestação do serviço pode ocorrer até 1.500 (mil e quinhentos) dias a partir da data de contratação da operação de câmbio, desde que o prazo entre a contratação e a liquidação do contrato de câmbio não ultrapasse 1.500 (mil e quinhentos) dias.

4.2.4 Não se pode esquecer que o IOF é tributo caracterizado pela extrafiscalidade. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, "o IOF nasceu como imposto extrafiscal para equalizar o mercado financeiro, daí a licença para o Executivo manejar as suas alíquotas por ato administrativo, nos limites fixados em lei (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 511).

4.2.5 Nessa linha, o art. 5º da Lei n.º 8.894/1994 estabelece que o IOF "incidente sobre operações de câmbio será cobrado à alíquota de vinte e cinco por cento sobre o valor de liquidação da operação cambial", mas o parágrafo único do mesmo dispositivo dispõe que "o Poder Executivo poderá reduzir e restabelecer a alíquota fixada neste artigo, tendo em vista os objetivos das políticas monetária, cambial e fiscal".

4.2.6 Atualmente, o art. 15-B do Decreto n.º 6.306/2007 reduz a 0,38% a alíquota do IOF, mas estabelece algumas exceções em seus mais de vinte incisos. Para o caso em análise, interessa examinar a exceção contida no inciso I do art. 15-B. Veja-se:

Art. 15-B. A alíquota do IOF fica reduzida para trinta e oito centésimos por cento, observadas as seguintes exceções: [\(Incluído pelo Decreto nº 8.325, de 2014\)](#)

I - nas operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços: zero; [\(Incluído pelo Decreto nº 8.325, de 2014\)](#)

4.2.7 Na já citada lição de Hugo de Brito Machado, ao tratar do conceito de *operação* no art. 63 do CTN, tem-se que a incidência do IOF (no caso do IOF-Câmbio) deve se dar sobre "**operação correspondente ao conjunto de meios convencionais ou usuais empregados para atingir um resultado comercial ou financeiro**". No mesmo sentido, vale destacar o magistério de Roberto França Vasconcelos (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe - coordenadores, São Paulo: MP Editora, 2005, p.543):

**O IOF câmbio poderá então incidir sobre a compra e venda de moeda estrangeira segundo regulamentação do Conselho Monetário e Banco Central do Brasil, uma vez que qualquer outra operação de câmbio à margem da legislação dessas instituições é considerada ilícita**, não incidindo, destarte o IOF.

4.2.8 De fato, as operações de câmbio são, por força de lei, reguladas pelo Conselho Monetário Nacional (art. 4º, XXXI, da Lei n.º 4.595/1964) e o Banco Central do Brasil, também por imperativo legal, é incumbido de efetuar o controle do capital estrangeiro. Significa dizer que, para realizar um contrato de câmbio de exportação, o exportador deve, necessariamente, observar as normas exaradas pelo CMN e pelo BCB. Nesse sentido, para fins do disposto no inciso I do art. 15-B do Decreto n.º 6.306/2008, **somente podem ser consideradas õoperações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviçosõ aquelas que se enquadrem na forma, nos prazos e nas condições estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil para a celebração de contratos de câmbio de exportação.**

4.2.9 Desse modo, devem ser observadas a Resolução 3.568/2008, do CMN (art. 16-A) e, especialmente, o art. 99 da Circular BCB nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013. Assim, para que se caracterize como operação de câmbio relativa ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços, na forma do inciso I do art. 15-B do Decreto n.º 6.306/2008:

a) O **contrato de câmbio de exportação deverá ser celebrado para liquidação pronta ou futura**, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou da prestação do serviço, **observado o prazo máximo de 750 (setecentos e cinquenta) dias entre a contratação e a liquidação**, bem como o seguinte:

I - no caso de **contratação prévia, o prazo máximo entre a contratação de câmbio e o embarque da mercadoria ou da prestação do serviço é de 360 (trezentos e sessenta) dias**;

II - **o prazo máximo para liquidação do contrato de câmbio é o último dia útil do 12º mês subsequente ao do embarque da mercadoria ou da prestação do serviço**.

b) Para os contratos de câmbio de exportação, no caso de requerimento de recuperação judicial, ajuizamento de pedido de falência do exportador ou em outra situação em que fique documentalmente comprovada a incapacidade do exportador para embarcar a mercadoria ou para prestar o serviço por fatores alheios à sua vontade, o embarque da mercadoria ou a prestação do serviço pode ocorrer até 1.500 (mil e quinhentos) dias a partir da data de contratação da operação de câmbio, desde que o prazo entre a contratação e a liquidação do contrato de câmbio não ultrapasse 1.500 (mil e quinhentos) dias.

4.2.10 Em suma, de acordo com a legislação mencionada neste Parecer, o instrumento hábil para efetivar "operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços" é o **contrato de câmbio de exportação**, de modo que as operações de câmbio que se amoldarem às suas regras sujeitam-se à alíquota zero.

4.2.11 Nessa linha, deve-se entender que não podem ser aplicadas à generalidade dos casos as afirmações contidas na Solução de Consulta 246-Cosit no sentido de que a remessa dos recursos ao Brasil em data posterior ao depósito já "não fará parte de um processo de exportação e estará sujeito à alíquota de 0,38%, conforme o Decreto n.º 6.306, art. 15-B, caput". Com efeito, tal afirmação levou em conta contexto fático específico apresentado por determinado contribuinte (consulente) ao formular os questionamentos.

4.2.12 Assim, abstraídas as peculiaridades do caso concreto que deu origem à SC 246-Cosit, a incidência da alíquota zero de IOF nas operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação deve ser interpretada da seguinte forma: **aplica-se a alíquota zero prevista no inciso I do art. 15-B do Decreto n.º 6.306/2007 sempre que houver liquidação de contrato de câmbio de exportação que tenha observado a forma e os prazos estabelecidos pelo CMN e o BCB, independentemente de os recursos terem sido inicialmente recebidos em conta mantida no exterior, conforme autorizado pela legislação nacional**.

## 5 CONCLUSÕES E ENCAMINHAMENTOS

### 5.1 CONCLUSÕES

### 5.1.1 Diante de todo o exposto, conclui-se:

a) O art. 153, V, da Constituição atribuiu à União competência para instituir impostos sobre bases econômicas bastante distintas, dentre elas, as operações de câmbio (IOF-Câmbio);

b) Ocorre o fato gerador e torna-se devido o IOF-Câmbio no ato da liquidação da operação de câmbio (art. 11, parágrafo único, do Decreto n.º 6.306/2007). Portanto, é o momento da liquidação da operação de câmbio que determina a legislação (alíquota, p.ex.) aplicável ao IOF-Câmbio;

c) Não pode ser acolhida a interpretação pretendida pelos contribuintes que contestaram a Solução de Consulta 246-Cosit, pois a tese de que o único critério relevante seria a origem da receita conduziria à absurda conclusão de que seria aplicável o benefício da alíquota zero a uma operação de câmbio liquidada 50 (cinquenta) ou 100 (cem) anos depois de uma exportação;

d) De fato, a interpretação sustentada dos contribuintes: d.1) afastaria a aplicação da lei vigente na época da ocorrência do fato gerador; e d.2) tornaria eterno um benefício tributário, com a aplicação de alíquota zero a fatos geradores que poderiam ocorrer décadas depois;

e) O mercado de câmbio, assim como ocorre com todo o Sistema Financeiro Nacional, é objeto de rigorosa regulamentação, a fim de preservar a higidez do sistema e evitar fraudes e crimes contra a ordem financeira;

f) A celebração de contrato de câmbio de exportação está sujeita a forma, condições e prazos estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil e o desrespeito ao disposto nessas normas impede a realização de contrato de câmbio de exportação;

g) O instrumento hábil para efetivar "operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas exportação de bens e serviços" é o **contrato de câmbio de exportação**, de modo que as operações de câmbio que se amoldarem às suas regras sujeitam-se à alíquota zero;

**h) Aplica-se a alíquota zero prevista no inciso I do art. 15-B do Decreto n.º 6.306/2007 sempre que houver liquidação de contrato de câmbio de exportação que tenha observado a forma e os prazos estabelecidos pelo CMN e o BCB, independentemente de os recursos terem sido inicialmente recebidos em conta mantida no exterior, conforme autorizado pela legislação nacional;** e

i) De acordo com a legislação em vigor (art. 16-A da Resolução 3.568/2008, do CMN e, especialmente, o art. 99 da Circular BCB n.º 3.691, de 16 de dezembro de 2013), para que se caracterize como operação de câmbio relativa ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços, na forma do inciso I do art. 15-B do Decreto n.º 6.306/2008:

**i.1) O contrato de câmbio de exportação deverá ser celebrado para liquidação pronta ou futura, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou da prestação do serviço, observado o prazo máximo de**

**750 (setecentos e cinquenta) dias entre a contratação e a liquidação, bem como o seguinte:**

**I - no caso de contratação prévia, o prazo máximo entre a contratação de câmbio e o embarque da mercadoria ou da prestação do serviço é de 360 (trezentos e sessenta) dias;**

**II - o prazo máximo para liquidação do contrato de câmbio é o último dia útil do 12º mês subsequente ao do embarque da mercadoria ou da prestação do serviço.**

i.2) Para os contratos de câmbio de exportação, no caso de requerimento de recuperação judicial, ajuizamento de pedido de falência do exportador ou em outra situação em que fique documentalmente comprovada a incapacidade do exportador para embarcar a mercadoria ou para prestar o serviço por fatores alheios à sua vontade, o embarque da mercadoria ou a prestação do serviço pode ocorrer até 1.500 (mil e quinhentos) dias a partir da data de contratação da operação de câmbio, desde que o prazo entre a contratação e a liquidação do contrato de câmbio não ultrapasse 1.500 (mil e quinhentos) dias.

## 5.2 PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

5.2.1 No caso de aprovação do presente Parecer, sugere-se seu encaminhamento:

- a) ao Senhor Subsecretário-Geral da Receita Federal do Brasil, em resposta ao Ofício n.º 411/2019-GABINETE-RFB; e
- b) à Coordenação-Geral de Representação Judicial desta PGFN, para ciência e adoção de providências que entender cabíveis.

À consideração superior;

Documento assinado eletronicamente  
**GUSTAVO CALDAS GUIMARÃES DE CAMPOS**  
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo com o excelente Parecer SEI n.º 83/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME.

Encaminhe-se ao Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

Brasília, em 21 de junho de 2019.

Documento assinado eletronicamente  
**MARIO AUGUSTO CARBONI**

**Procurador da Fazenda Nacional**  
**Coordenador-Geral de Assuntos Tributários**

Aprovo o Parecer SEI nº 83/2019/CAT/PACTP/PGFN-ME.

Encaminhe-se ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, com sugestão de posterior remessa: ao Senhor Subsecretário-Geral da Receita Federal do Brasil, em resposta ao Ofício n.º 411/2019-GABINETE-RFB; à Coordenação-Geral de Representação Judicial desta PGFN, para ciência e adoção de providências pertinentes no campo da representação judicial da União; bem como à Secretaria Executiva do Ministério da Economia para avaliação quanto à submissão do presente Parecer ao crivo do Senhor Ministro de Estado da Economia no sentido de atribuir os efeitos previstos na Lei 10.522, de 2002.

Brasília, em 21 de junho de 2019.

Documento assinado eletronicamente

**PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA**

**Procurador-Geral Adjunto do Consultoria Tributária e Previdenciária**



Documento assinado eletronicamente por **Gustavo Caldas Guimarães de Campos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 21/06/2019, às 20:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Mario Augusto Carboni, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 22/06/2019, às 10:49, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) de Consultoria Tributária e Previdenciária**, em 22/06/2019, às 11:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://p://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://p://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **2398858** e o código CRC **4D53284F**.