



PARECER SEI Nº 2602/2024/MF

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique sigilo.

ECT (CORREIOS). IMUNIDADE RECÍPROCA. EC 132, de 2023.

CONSULTA. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Entendimento do Supremo Tribunal Federal pela imunidade recíproca. Emenda Constitucional nº 132, de 2023. Inclusão da "empresa pública prestadora de serviço postal" no texto do § 2º do art. 150, VI da Constituição Federal. Consulta da Cojud/PGFN sobre a extensão da alteração constitucional e seu impacto no entendimento atual do STF exarado por intermédio do RE nº 601.392/PR, julgado sob o rito da Repercussão Geral - Tema 235. Ausência de razões, a partir da EC nº 132, de 2023, para infirmar o entendimento do STF no Tema 235. Impostos federais incidentes sobre materialidades econômicas diversas de patrimônio, renda e serviços encontram-se abarcados pela imunidade tributária recíproca, mas os impostos que admitem a transferência do ônus econômico do tributo somente estarão contemplados pela imunidade recíproca quando o ente político for o contribuinte de direito. Repercussão do RE nº 601.392/PR, sobre os contratos firmados pela Administração Pública, com a ECT, na condição de contratante, no que concerne à retenção na fonte do IRPJ. Existência de orientação da Cojud quanto aos efeitos da referida decisão - ausência de modulação temporal. Os efeitos da decisão serão operados retrospectivamente.

Referências legislativas: Art. 150, VI, "a", da CF, *art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º*, art. 156-A, § 5º, V, c; Decreto-Lei nº 509, de 20 de março de 1969; Lei nº 12.490, de 16 de setembro de 2011.

Jurisprudência relacionada: RE nº 601.392/PR; RE nº 608.872; RE nº 630.790; RE nº 611.51; e ACO nº 502 AgR.

Processo SEI nº 10265.433318/2023-11

I

1. Trata-se de consulta da Coordenação de Consultoria Judicial (Cojud) à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), ambas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), encartada no bojo do **PARECER SEI Nº 1248/2024/MF**, opinativo por intermédio do qual aquela Coordenação analisou questionamentos oriundos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), sobre o alcance e a operacionalização da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº 601.392/PR, submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, em que a Corte Suprema, apreciando o tema nº 235 de repercussão geral, fixou a seguinte tese: “*Os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, inclusive aqueles em que a empresa não age em regime de monopólio, estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º)*”.

2. Após enfrentar as questões veiculadas pela RFB, a Cojud direcionou três questionamentos para serem respondidos pela CAT, como se verá adiante.

3. É o breve relatório.

II

4. Inicialmente, sublinhe-se que à CAT cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

5. Conforme relatado, a RFB, via Parecer Cosit nº 11, de 29 de novembro de 2023, endereçou diversos questionamentos à Cojud sobre a extensão do quanto decidido pelo STF no RE nº 601.392/PR. Assim, com base no art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, a Cojud elaborou Manifestação Explicativa, com vistas a determinar os contornos e o alcance da decisão, à luz das conclusões do PARECER SEI Nº 1248/2024/MF, ora transcritas:

100. Ante o exposto, é possível lançar as seguintes conclusões acerca da temática decidida no RE nº 601.392/PR:

- o Parecer Sei nº 15935/2021/ME permanece válido para reger a atuação da Fazenda Nacional nas controvérsias envolvendo a extensão da imunidade tributária recíproca às empresas estatais em geral com exceção da ECT;
- as balizas de atuação (ou de não atuação) da Fazenda Nacional nas ações em que a ECT seja parte regem-se por este parecer;
- o RE nº 601.392/PR teve como partes o Município de Curitiba e a ECT, portanto não tem o condão de impactar automaticamente a Fazenda Nacional, sendo preciso avaliar o cabimento da extensão da sua *ratio decidendi* ex vi do disposto no art. 19, §9º, da Lei nº 10.522, de 2002;
- a tese do tema nº 235 de repercussão geral foi fixada nos seguintes termos: “Os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, inclusive aqueles em que a empresa não age em regime de monopólio, estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º)”;
- tendo em vista que o caso concreto envolvia cobrança de ISS, o texto da tese ficou especificamente adstrito à imunidade incidente sobre essa base econômica, nada mencionando sobre as demais;
- ocorre que as razões de decidir expostas pelo STF são, a toda evidência, inteiramente aplicáveis às demais materialidades econômicas referidas textualmente no art. 150, VI, “a”, da CF: “patrimônio” e “renda”;
- consequentemente, interdita-se a incidência de impostos federais patrimônio e renda, com espeque no art. 19, §9º, da Lei nº 10.522, de 2002;
- relativamente às demais materialidades econômicas, esta Cojud não detém atribuição para se manifestar, tendo em vista que essa questão transcende à análise da extensão da *ratio decidendi* do precedente, requerendo exame da CAT sob a ótica do direito material tributário;
- como o entendimento jurisprudencial firmado para a ECT no RE nº 601.392/PR acaba por

Ihe franquear um regime de salvaguarda tributária mais favorável do que o exigido para as demais estatais no RE nº 1.320.054/SP, os seus efeitos são restritos à ECT, tal como afirmado pelo próprio STF; e

- a imunidade tributária a que a ECT tem direito não autoriza a exoneração de cumprimento das suas obrigações acessórias.

6. Porém, a Cojud consignou que "os questionamentos que não puderem ser enfrentados com espeque no precedente seriam encaminhadas ao órgão consultivo competente da PGFN", no caso, a CAT. Desta maneira, o processo chega à esta Coordenação-Geral, com as seguintes perguntas:

102. Sugere-se, ainda, o encaminhamento deste expediente à CAT, para ciência e manifestação quanto aos seguintes pontos:

- a EC nº 132, de 2023, que deu nova redação ao art. 150, §2º, da CF, para incluir a ECT no rol de entidade sujeita à extensão da imunidade tributária recíproca promoveu modificações no quadro fático-jurídico avaliado pelo STF no julgamento do RE nº 601.392/PR ou apenas manteve a exclusividade da ECT na prestação do serviço público mencionado no art. 21, X, da CF?

- os impostos federais incidentes sobre materialidades econômicas diversas de patrimônio e renda encontram-se abarcados pela imunidade tributária recíproca disciplinada no art. 150, VI, "a", da CF?

- enfrentar o item 15.3 do Parecer Cosit nº 11, de 2023, no qual se requer avaliar a repercussão sobre os contratos firmados pela Administração Pública, com a ECT, na condição de contratante, no que concerne à retenção na fonte do IRPJ .

III

7. Antes de adentrar à análise dos questionamentos aduzidos pela Cojud, faz-se necessário verificar a origem da alteração constitucional que culminou com a inclusão da empresa pública prestadora de serviço postal no rol da imunidade tributária recíproca. Em pesquisa ao *site* do Senado Federal, é possível confirmar que o nascimento da aludida alteração ocorreu com a Emenda nº 688, de autoria do Senador Efraim Filho, à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, conforme texto abaixo reproduzido (disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pec-45-2019>. Acesso em: 16 jul. 2024):

EMENDA Nº - CCI

(à PEC nº 45, de 2019)

Modifique-se o art. 150, VI, § 2º da Constituição da República de 1988 e o art. 156-A, § 5º, V, c) da Constituição da República de 1988, na forma conferida pelo art. 1º da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, passando a vigorar com as seguintes redações:

"Art. 150.....

VI -.....

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, e à empresa pública prestadora de serviço postal no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrente."

"Art. 156-A.....

§ 5º.....

V.....

c) operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias, por fundações públicas e pela empresa pública prestadora de serviço postal, podendo prever hipóteses de:

....."

JUSTIFICATIVA

O art. 150, VI, "a" da CF/88 trata da imunidade tributária recíproca segundo a qual, em observância ao princípio do pacto federativo, impede que os entes instituem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Em suma, trata-se de um modo de garantir a efetiva autonomia dos entes federativos.

No § 2º do referido dispositivo constitucional, o Poder Constituinte originário estendeu o princípio da imunidade tributária recíproca às autarquias e às fundações quanto ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrente. Trata-se do que a doutrina denomina de imunidade tributária recíproca extensiva. Esse dispositivo, no entanto, não contemplou as empresas públicas, pois, quando da promulgação da Constituição Federal, de 1988, havia certa discussão sobre a extensão desses benefícios a essas empresas, mormente em razão do disposto no art. 173, § 2º, da CF/88, segundo o qual: “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Anteriormente, o art. 12 do Decreto-Lei n.º 509/69, trouxe a previsão da imunidade tributária aos Correios nos termos abaixo:

Art. 12 - A ECT gozará de isenção de direitos de importação de materiais e equipamentos destinados aos seus serviços, dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, quer em relação a imunidade tributária, direta ou indireta, impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, quer no concernente a foro, prazos e custas processuais. (grifo nosso)

Em que pese tenha havido a previsão legal supracitada, isso não foi suficiente para o amplo reconhecimento pelos entes fiscais. Nesses termos, o referido dispositivo legal precisou ser apreciado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) que, por meio do Recurso Extraordinário – RE 220.906-9/DF, considerou o artigo 12 recepcionado pela Constituição Federal.

Posteriormente, o debate sobre a possibilidade de extensão dos privilégios fiscais às empresas públicas – em especial no tocante à imunidade – foi submetido ao Judiciário tendo o STF reconhecido a distinção entre as empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas que exploram atividades econômicas. Em síntese, nos diversos julgados do STF sobre o tema, prevaleceu o entendimento de que as empresas públicas prestadoras de serviço público se diferenciam daquelas que funcionam como instrumento de participação do Estado na economia, pois estas são consideradas entidades estatais que exploram atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, conforme se depreende do julgamento no RE 407.099-5/RS. Por outro lado, assemelhando-se à natureza jurídica de autarquia, as empresas públicas que prestam serviço público gozam do benefício da imunidade tributária recíproca.

Dentre as empresas públicas prestadoras de serviço público, os Correios operam sob uma lógica específica, consubstanciada na política tarifária de subsídios cruzados, e, por meio dessa política, é possível garantir a prestação do serviço postal, com atendimento aos princípios da continuidade, da universalização do acesso e da modicidade tarifárias. Segundo essa lógica, são os rendimentos obtidos a partir da execução de atividades econômicas – em regime concorrencial, portanto, que financiam e permitem a prestação do serviço público pelos Correios.

Para ilustrar tal fato, das 5.945 agências próprias atuantes em todo o território nacional, com movimento de receita, 4.622 operaram em prejuízo, ou seja, 77,75% das agências próprias são deficitárias. O subsídio cruzado é, portanto, imprescindível para garantir o atendimento a toda a população brasileira, tanto do serviço postal como de outros serviços sociais prestados pelos Correios. As atividades dos Correios apresentam seu aspecto social tal como asseverou o Ministro Gilmar Mendes no decorrer do citado julgamento, *in verbis*:

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Certamente, não é empresa calcada nos padrões lucratividade de mercado. Todos querem disputar esses grandes mercados, os grandes conglomerados urbanos, mas vai entregar alguma coisa em Cabrobó! Isso acaba sendo monopólio. Aí, os Correios têm o ônus. E vamos então pensar em matéria de política tributária. Nesse caso, vamos reconhecer, diante da heterogeneidade, as assimetrias existentes neste país imenso. Mesmo o chamado "serviço privado" dos Correios é serviço público, ainda que pareça que nós estejamos aqui procedendo a uma contradição. Entregar uma encomenda em local longínquo, lá em Espinosa, ministra Cármen, lá em Diamantino
SENHORA MINISTRA CARMEN LUCIA - só tem o Correio mesmo; é fato (Id., DJe-105). (gr. nosso)

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal reconheceu reiteradamente a imunidade tributária recíproca aos Correios com base no art. 150, VI, "a", da CRFB/88, conforme se depreende dos julgados ADPF nº46, RE 601.392/PR (submetido à sistemática da repercussão geral, entendeu que todas as atividades exercidas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos estão protegidas pelo manto da imunidade), além do RE 627.051/PE, ACO nº 879/PB e RE 773.992/BA.

Registra-se que o conceito de serviço postal está disposto no artigo 7º da Lei Postal (Lei nº 6.538, de 22 de junho de 1978), segundo o qual: “constitui serviço postal o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas,

conforme definido em regulamento”. Ao analisar a ADPF nº 46, o Supremo Tribunal Federal entendeu, em síntese, que “o serviço postal – conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência, ou objeto postal, de um remetente para endereço final e determinado – não consubstancia atividade econômica em sentido estrito”, mas sim resulta em um serviço público. Essa foi a base para que, nos julgados que se seguiram acerca do debate da imunidade tributária recíproca dos Correios, o STF entendesse pelo reconhecimento dessa imunidade, pois trata-se de empresa pública prestadora de serviço público.

Cita-se o Recurso que reconheceu a imunidade dos Correios relativamente ao ICMS:

EMENTA Recurso extraordinário com repercussão geral. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Peculiaridades do Serviço Postal. Exercício de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com particulares. Irrelevância. ICMS. Transporte de encomendas. Indissociabilidade do serviço postal. Incidência da Imunidade do art. 150, VI, a da Constituição. Condição de sujeito passivo de obrigação acessória. Legalidade. 1. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade econômica. 2. As conclusões da ADPF 46 foram no sentido de se reconhecer a natureza pública dos serviços postais, destacando-se que tais serviços são exercidos em regime de exclusividade pela ECT. 3. Nos autos do RE nº 601.392/PR, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, ficou assentado que a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, CF, deve ser reconhecida à ECT, mesmo quando relacionada às atividades em que a empresa não age em regime de monopólio. 4. O transporte de encomendas está inserido no rol das atividades desempenhadas pela ECT, que deve cumprir o encargo de alcançar todos os lugares do Brasil, não importa o quão pequenos ou subdesenvolvidos. 5. Não há comprometimento do status de empresa pública prestadora de serviços essenciais por conta do exercício da atividade de transporte de encomendas, de modo que essa atividade constitui conditio sine qua non para a viabilidade de um serviço postal contínuo, universal e de preços módicos. 6. A imunidade tributária não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias. A condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente de previsão na legislação tributária. 7. Recurso extraordinário do qual se conhece e ao qual se dá provimento, reconhecendo a imunidade da ECT relativamente ao ICMS que seria devido no transporte de encomendas. (STF - RE: 627051 PE, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 12/11/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 11/02/2015, grifos nossos).

Os interesses que orientam a atuação de cada um desses setores (público e privado) são inteiramente distintos, como enfatizou o Mm. Carlos Ayres Britto na ACO nº 765/RJ:

"... quando uma empresa como os Correios, organizada sob a forma de empresa pública, obtém lucro, ela o faz enquanto meio, diferentemente das empresas privadas. As empresas privadas, exploradoras de atividade econômica, fazem do lucro um fim. Então, a empresa vende bem, presta serviços, faz a intermediação de negócios para obter o lucro. Ao passo que esse tipo de empresa pública, não: ela obtém o lucro, busca o lucro para continuar prestando a atividade. Daí porque esses lucros são necessariamente revertidos em prol da atividade. A atividade é afetada, segundo a Constituição, e o lucro também é afetado, porque deixa de ser um fim e passa a ser um meio. O fim é a prestação de uma atividade que, por expressa qualificação constitucional, não pode deixar de ser mantida, não pode deixar de ser prestada." (STF - ACO nº 765/RJ, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de publicação: 13/05/2009, grifo nossos)

Em síntese, pode-se afirmar que, especialmente após o julgamento do RE 601.392/PR, em que o STF reconheceu que a imunidade da ECT se estende a todas suas atividades, decorre que nem a União — além das demais entidades federativas - possuem competência tributária para exigir impostos sobre o patrimônio, a renda, ou os serviços dos Correios. Acresce ainda que a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento no sentido de que os Correios não exercem atividade econômica ou lucrativa. Ao contrário, é empresa que presta serviços públicos em regime de direito público, servindo eventuais lucros, como meio para o exercício de suas atividades essenciais.

Entretanto, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos continua enfrentando desafios no que diz respeito ao reconhecimento de sua imunidade tributária por parte das autoridades tributárias. A título de ilustração, com relação ao ICMS, há 24 estados que insistem em realizar cobrança desse imposto à revelia da jurisprudência do STF. Diante dessa realidade, vislumbra-se a pertinência de apresentar uma proposição ao texto constitucional com o objetivo de mitigar litígios e interpretações equivocadas por parte das administrações tributárias.

Assim, a proposição ao art. 150, VI, § 2º da Constituição da República de 1988 almeja

explicitar de maneira clara a imunidade tributária das empresas públicas prestadoras de serviço público, conforme jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal (STF). Além disso, em decorrência da imunidade recíproca, a PEC 45 apresenta no art. 156-A, § 5º, V, c) a possibilidade de não incidência de impostos para compras públicas pela administração, direta, autárquica e fundacional. Nessa situação, mediante lei complementar, fabricantes, comerciantes, indústrias e empresas poderão não sofrer a incidência desses impostos ao realizarem venda de bens e serviços. Trata-se de uma novidade legislativa trazida na referida PEC, mas que, em síntese, constitucionaliza norma já estabelecida na maioria dos estados da federação. Referido dispositivo, todavia, novamente não incluiu as empresas públicas prestadoras de serviço público, e especificamente, não inclui a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, cuja imunidade recíproca estendida foi reiteradamente reconhecida pelo STF, conforme aclarado no tópico anterior. A proposta apresentada ao art. 156-A, § 5º, V, c), portanto, adequa-se ao entendimento jurisprudencial do STF, evitando-se futuros questionamentos e judicialização do tema sobre a aplicabilidade da referida imunidade. Conclui-se que ambas as medidas visam incorporar ao texto constitucional redação alinhada à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que estende a imunidade recíproca aos Correios. Essas alterações são fundamentais para estabelecer uma normativa clara e alinhada com a jurisprudência consolidada, promovendo segurança jurídica e evitando litígios desnecessários relacionados a essa questão tributária essencial.

Sala da Comissão,
Senador EFRAIM FILHO

8. Em Complemento de Voto na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal "sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, do Deputado Baleia Rossi, que altera o Sistema Tributário Nacional; sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências; e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 2022, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências", o Relator, Senador Eduardo Braga, aduziu em ser Relatório que (disponível em: <https://www6g.senado.leg.br/busca/?colecacao=Projetos+e+Mat%C3%A9rias+-+Documentos&q=emenda+688+pec+45>. Acesso em: 16 jul. 2024):

As **Emendas de nº 688 e 784**, do Senador Efraim Filho, preveem que os entes da Federação não poderão cobrar impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos Correios. Também submetem os Correios a regime específico de tributação. **Entendemos que, por se tratar de empresa pública que presta serviço público, não faz sentido a cobrança de impostos pelos entes da Federação, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal.** Por isso acatamos esta parte da emenda. **Quanto ao regime específico de tributação, decidimos não acatar por entender não ser necessário.** (grifos nossos).

9. Em seu Voto, o Relator consignou que "Em face do exposto, opinamos pela constitucionalidade, juridicidade e regimentalidade da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, e, no mérito, por sua aprovação, com acolhimento total ou parcial das emendas nºs (...) 688 (...), tudo na forma do seguinte substitutivo, restando prejudicadas as Propostas de Emenda à Constituição nos 110, de 2019 e 46, de 2022, e as demais emendas apresentadas." O Substitutivo, por sua vez, no que toca ao § 2º do art. 150 da CF, veiculou redação idêntica à apresentada pela Emenda nº 688, acima exposta.

10. Registre-se que a mencionada redação veio a se configurar no texto hoje vigente do § 2º do art. 150 da CF, com as modificações introduzidas pela EC nº 132, de 2023:

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

11. Dos elementos compulsados até o momento, é possível afirmar que tanto a Justificativa da Emenda nº 688 à PEC nº 45, de 2019, como o Voto do Relator que a acolheu, que os dois principais fundamentos utilizados para tanto foram os de que: 1) trata-se de empresa pública que presta serviço público e 2) há sedimentada jurisprudência do STF, no sentido da imunidade recíproca da empresa.

12. Respondendo ao primeiro questionamento trazido pela Cojud, se "a EC nº 132, de 2023, que deu nova redação ao art. 150, §2º, da CF, para incluir a ECT no rol de entidade sujeita à extensão da imunidade tributária recíproca promoveu modificações no quadro fático-jurídico avaliado pelo STF no julgamento do RE nº 601.392/PR ou apenas manteve a exclusividade da ECT na prestação do serviço público mencionado no art. 21, X, da CF", tendo com base as justificativas parlamentares acima vislumbradas, infere-se que a EC nº 132, de 2023, não promoveu modificações no quadro fático-jurídico avaliado pelo STF no julgamento do RE nº 601.392/PR, Tema nº 235 de Repercussão Geral. Vejamos a ementa do citado RE:

EMENTA

Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido. (Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA; Redator(a) do acórdão: Min. GILMAR MENDES; Julgamento: 28/02/2013; Publicação: 05/06/2013).

13. Como salientado no item 8 do Parecer SEI nº 14.125/2020/MF, em comentários ao RE nº 601.392/PR:

(...)

Portanto, o reconhecimento da imunidade recíproca da ECT, em relação a serviços não abarcados pelo monopólio concedido pela União, levou em consideração o equilíbrio do sistema, o papel de integração nacional desempenhado exclusivamente pela referida empresa pública e uma espécie de subsídio cruzado que existiria entre serviços lucrativos e deficitários (notadamente os necessários à universalização) prestados pelos Correios. Além disso, os Ministros mencionaram que a lei que rege a imunidade não era propriamente constitucional, mas sim ainda era constitucional.

14. De outra banda, não é possível afirmar que a EC nº 132, de 2023, "apenas manteve a exclusividade da ECT na prestação do serviço público mencionado no art. 21, X, da CF", isto, porque, a julgar pela Justificativas utilizadas para a alteração do § 2º do art. 150 da CF, a intenção não foi a de manter ou não tal exclusividade da ECT, mas de não tributar a empresa pública prestadora de serviço postal pela via dos impostos e, agora, com a EC nº 132, de 2023, também pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

15. É de consignar que no julgamento do RE nº 601.392/PR, os Ministros do STF fizeram alusão à eventual mudança da natureza jurídica da Empresa, a partir da Medida Provisória (MP) nº 532, de 28 de abril de 2011. O Ministro Ricardo Lewandowski assinalou que a antiga jurisprudência do STF deveria ser revista, inclusive à luz da então recente citada MP, que, na visão do Ministro, alterava substancialmente a própria natureza da ECT. Chegou a citar trechos do ato normativo em comento:

Na exposição de motivos dessa medida provisória, destaco dois itens. O item 16, por exemplo, diz o seguinte:

"16. Está sendo proposta, ainda, a alteração do Decreto-lei nº 509, de 1969, de modo a autorizar a ECT a adquirir participações societárias, quer sejam majoritárias ou minoritárias, além de constituir subsidiárias, para a execução de atividades compreendidas em seu objeto social".

O inciso 19 diz o seguinte:

"19. Por fim, prever-se-á a aplicação subsidiária da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, de modo a aplicar à ECT, guardadas as suas particularidades institucionais, a mesma disciplina jurídica incidente sobre as sociedades anônimas. Com essa modificação pretende-se aproximar a ECT das melhores práticas organizacionais e de governança corporativa usadas em sociedades de economia mista como o Banco do Brasil e a Petrobras, constituídas na forma de sociedades por ações".

(...).

Eu ousaria até discordar, respeitosamente, do eminente Ministro Ayres Britto, porque,

quando esse assunto foi suscitado pela primeira vez - nos idos de abril, aliás, maio, esse assunto foi trazido à pauta, 25 de maio de 2011 -, eu, nas minhas pesquisas, não apenas trouxe a Medida Provisória nº 552, de 28 de abril de 2011, mas fui pesquisar no site do próprio Ministério das Comunicações e vi declarações aqui do eminentíssimo Ministro Paulo Bernardo no sentido de que estas alterações propiciadas pela Medida Provisória nº 532/2011 permitiriam que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos ingressassem em outras searas reservadas à iniciativa privada, a exemplo do banco, como já foi dito aqui, e da telefonia privada, da telefonia. Quer dizer, são áreas tipicamente reservadas à iniciativa privada e, na medida em que nós fôssemos dar uma imunidade, por exemplo, na atividade bancária do imposto sobre operações financeiras, ou outra imunidade que recaia sobre o serviço de comunicação de telefonia, evidentemente a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos estaria atuando de forma desleal no que diz respeito à concorrência com essas empresas privadas, e de forma não querida pelo constituinte.

16. O fato é que, posteriormente, o Ministro Ricardo Lewandowski reformulou seu voto no julgamento do RE nº 601.392/PR, favoravelmente à ECT.

17. Também nos debates do julgamento do RE nº 601.392/PR, o Ministro Gilmar Mendes asseverou pela possibilidade de mudança de entendimento favorável à ECT, caso houvesse uma reestruturação da Empresa, o que estaria sendo iniciado pela MP nº 532, de 2011:

(...).

Com essas observações, até aderiria à tese do não provimento do recurso tivesse sido essa modelagem já implementada, tivesse sido essa equação já resolvida. Mas, o que que nós percebemos? Que nós estamos exatamente em um quadro de transição, em que determinadas unidades dos Correios e Telégrafos em unidades determinadas da Federação sustentam o todo, esse complexíssimo sistema. **Então, é preciso que essa reestruturação ocorra, essa reestruturação que se anuncia a partir da medida provisória** - eu me lembro que já no governo Lula se anunciava essa reestruturação dos Correios e Telégrafos -, para que, de fato, ela se ajuste àquela jurisprudência que nós assentamos na ADPF n. 46.

Mas, antes disso, parece-me importante que se reconheça a imunidade nessa dimensão, sob pena de nós contribuirmos, inclusive, para a desorganização desse serviço, para uma certa perplexidade jurídica.

Portanto, eu não diria simplesmente que a lei que rege toda essa relação é constitucional; eu diria que ela é ainda constitucional, que está em processo de reformulação. Portanto, enquanto não houver essa mudança preconizada e enfatizada na ADPF n. 46, eu sustentaria a imunidade recíproca também em relação ao ISS, tal como buscado neste RE, acompanhando o voto do ministro Britto. (Grifos nossos).

18. A MP nº 532, de 2011, alterou o Decreto-Lei nº 509, de 20 de março de 1969 ("Dispôs sobre a transformação do Departamento dos Correios e Telégrafos em empresa pública, e deu outras providências"). De mais importante para a presente análise, destacamos que a alteração permitiu que para a execução de atividades compreendidas em seu objeto, a ECT poderá constituir subsidiárias; e adquirir o controle ou participação acionária em sociedades empresárias já estabelecidas. Além disso, incluiu entre suas competências a exploração de serviços de logística integrada, financeiros e postais eletrônicos. Por fim, a MP em questão incluiu dispositivo ao Decreto-Lei nº 509, de 1969, prevendo aplicação subsidiária a ele, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

19. A MP nº 532, de 2011, foi convertida na Lei nº 12.490, de 16 de setembro de 2011. O Congresso Nacional manteve a possibilidade de a ECT constituir subsidiárias; e adquirir o controle ou participação acionária em sociedades empresárias já estabelecidas, mas acrescentou dois novos dispositivos em relação a este assunto: 1) o primeiro, vedando às empresas constituídas ou adquiridas de atuar no serviço de entrega domiciliar de que trata o monopólio postal; 2) o segundo, determinando que a constituição de subsidiárias e a aquisição do controle ou participação acionária em sociedades empresárias já estabelecidas deverão ser comunicadas à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal no prazo máximo de 30 (trinta) dias, contado da data da concretização do ato correspondente.

20. Ademais, o que antes era tido apenas como competência pra explorar os serviços de logística integrada, financeiros e postais eletrônicos, passou a ser competência para explorar "os

seguintes serviços postais: a) logística integrada; b) financeiros; e c) eletrônicos". Ou seja, inclui-se no rol dos serviços postais as três áreas indicadas. Na conversão, a aplicação subsidiária da Lei nº 6.404, de 1976, ao Decreto-Lei nº 509, de 1969, foi mantida.

21. Cabe registrar que, por intermédio dos Pareceres SEI nºs 14.125/2020/MF e 14.896/2020/MF, analisou-se minuta de Projeto de Lei elaborada pela então Secretaria Especial do Programa de Parcerias de Investimentos, cujo objeto dispunha sobre a "organização e manutenção do Sistema Nacional de Serviços Postais (SEI 10057750)".

22. De acordo com o item 9 do Parecer SEI nº 14.125/2020/MF, "o projeto de lei sob análise parece alterar, significativamente, a lógica do sistema postal, sobretudo quando possibilita a exploração pela iniciativa privada de "modalidades compreendidas no serviço postal universal" (art. 3º). A exclusividade (privilégio) da União passa a ser exercida não apenas por meio da ECT, mas também pela via do contrato de concessão (comum ou patrocinada), conforme se extrai do art. 5º c/c o art. 19 (que estabelece o prazo máximo de exclusividade da ECT em 5 anos) e o art. 20."

23. Todavia, do que conseguimos apurar, inclusive em pesquisa na página oficial da ECT na internet (disponível em: <https://www.correios.com.br/aceso-a-informacao/institucional/base-juridica-da-estrutura-organizacional-e-das-competencias/base-juridica-da-estrutura-organizacional-e-das-competencias>. Acesso em: 18 jul. 2024), até o momento não há alterações legislativas impactantes na estrutura da ECT após a Lei nº 12.490, de 2011, não tendo a referida minuta de PL contado com aprovação do Parlamento.

24. Trouxemos todo este histórico para chegar ao raciocínio de que ao contrário da EC nº 132, de 2023, a reestruturação perpetrada pela Lei nº 12.490, de 2011, poderia, em tese ao menos, ter tido o condão de modificar a jurisprudência do STF sobre a imunidade recíproca extensiva que a Corte confere à ECT. Porém, quando do término do julgamento RE nº 601.392/PR (2013), a aludida Lei já estava no ordenamento legal (2011) mas, nem por isso, as alterações por ela levadas a efeito, sobretudo quanto aos novos serviços incluídos nas competências da ECT, como o financeiro, por exemplo, tiveram força para reverter o entendimento do STF. Talvez pelo fato de que a Lei nº 12.490, de 2011, tenha, de forma perspicaz, incluído na definição de serviços postais a logística integrada, os financeiros e os eletrônicos.

IV

25. Passemos ao segundo questionamento da Cojud, se os impostos federais incidentes sobre materialidades econômicas **diversas de patrimônio e renda** encontram-se abarcados pela imunidade tributária recíproca disciplinada no art. 150, VI, "a", da CF. A resposta não é simples, sobretudo, considerando a interpretação que vem sendo conferida pelo STF a respeito da tormentosa temática das imunidades do art. 150, VI da CF.

26. Especificamente sobre a abrangência da materialidade da imunidade recíproca, constante da alínea "a" do inciso VI do art. 150 da CF, em pesquisa junto ao banco de dados da PGFN/CAT, encontramos os Pareceres PGFN/CAT/Nºs 1.683/97; 737/1999; 748/2020; PARECER SEI Nº 1/2019/CAT/PACTP/PGFN-ME; e a Nota SEI nº 10/2021/CAT/PACCAT/PGFN-ME. Vejamos cada um dos opinativos mencionados naquilo que interessa ao presente.

27. O Parecer PGFN/CAT/Nº 1.683/1997, analisou consulta da Secretaria-Executiva da Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (COTEPE/ICMS) e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) sobre a imunidade recíproca referente às aquisições de bens pelo poder público. A conclusão foi no sentido de que "nos impostos chamados indiretos ou sobre a produção e circulação, por não ser o poder público o contribuinte de *iure*, não há que se falar em imunidade recíproca." Confira-se dos fundamentos do Parecer:

13. Tem-se observado nas decisões mais recentes do E. STF, que tratam de imunidade, uma tendência de se interpretar tal instituto de forma mais ampliada, o que se contrapõe às decisões majoritárias anteriores. Entretanto, em decorrência do princípio da segurança

jurídica, a PGFN tem se posicionado no sentido de acolher o entendimento que já estava consolidado na Augusta Corte, de que os fatos geradores *in concreto* relativos aos impostos sobre a produção e a circulação, também denominados de indiretos, não se encontram no campo da imunidade recíproca, observando-se nestas situações os casos em que as pessoas jurídicas de direito público interno não são os contribuintes de direito (*de iure*) dos mencionados impostos".

28. O Parecer PGFN/CAT/Nº 737/1999, apreciou exigência do Estado do Rio Grande do Sul, de recolhimento de ICMS incidente sobre a importação de equipamentos destinados à Usina Termelétrica Candiota III (à época, a União assumiu direitos e obrigações advindos de contratos firmados para a construção da mencionada Usina que envolviam o fornecimento de bens e serviços destinados àquela construção), tendo concluído que "no caso de importações efetivadas por pessoa jurídica de direito público interno, aplica-se a imunidade intergovernamental recíproca não sendo exigido o ICMS." Vale destacar o seguinte trecho do Parecer:

14. (...). À toda evidência, quando uma pessoa jurídica de direito público importa bens que irão integrar o seu patrimônio, podendo, em consequência, figurar no polo passivo de uma eventual relação tributária, não se pode deixar de reconhecer estar presente a regra imunitória.

15. Diante de toda essa argumentação não podemos deixar de vislumbrar a aplicação da imunidade, com relação ao ICMS, nas importações levadas a efeito pelo Poder Público.

29. O Parecer PGFN/CAT/Nº 748/2000, cuidou de questionamento suscitado pela RFB, acerca do alcance da imunidade intergovernamental recíproca em relação ao Imposto de Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em operações levadas a termo por pessoa jurídica de direito público, alcançada pela regra imunitória do § 2º do art. 150 da CF. A conclusão deste opinativo ratificou posicionamento anterior da PGFN:

15. Diante do exposto, reafirmamos o posicionamento já defendido nesta Procuradoria-Geral de que:

I - nas importações efetivadas por pessoas jurídicas de direito público interno, aplica-se a imunidade intergovernamental recíproca, não sendo exigível o Imposto de Importação - II, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS;

II - aplica-se a mesma regra às fundações e autarquias, desde que as operações imunes estejam vinculadas às finalidades essenciais ou sejam delas decorrentes, como exige o § 2º, *in fine*, do art. 150 da Constituição da República.

30. No PARECER SEI Nº 1/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME, analisou-se alteração dos artigos 139 140 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Cumpre observar alguns excertos dessa manifestação, eis que aderentes ao caso em estudo:

7. Ainda que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tenha resistido ao entendimento de que o imposto sobre importação se inclui entre os que incidem sobre o patrimônio, renda ou serviços, para fins de imunidade de que trata o art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal sedimentou entendimento em sentido contrário.

8. Com base em Jurisprudência do Pretório Excelso, como o RE 243807 e o AI 378454 AgR, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a partir do Parecer PGFN/CRJ nº 2.138/2006, elaborou Ato Declaratório admitindo que a obtenção de declaração da imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição da República abrange o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados, desde que a instituição de assistência social, sem fins lucrativos, utilize os bens na prestação de seus serviços específicos.

9. Assim como para entidades beneficentes, em relação à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, entendemos que também se aplica a imunidade relativa aos impostos quanto ao patrimônio, à renda ou aos serviços, posição já adotada pelo Supremo Tribunal Federal, como podemos perceber no AI 518405 AgR:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTA

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. I IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA. APLICABILIDADE A MUNICÍPIO NA HIPÓTESE ENTE FEDERADO OCUPAR POSIÇÃO PRÓPRIA DE CONTRIBUINTE (IMPORTADOR). RISCO LIVRE-INICIATIVA E À CONCORRÊNCIA. NECESSIDADE DE PROVA. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição aplica-se às operações de importação de bens realizadas por municípios, quando o ente público for o importador do bem (identidade entre o "contribuinte de direito" e o "contribuinte de fato"). Compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influenciando negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição. Impossibilidade de presumir risco à livre-iniciativa e à concorrência. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (AI 518405 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-08 PP-01694)

10. **Considerando que o imposto de importação não deveria incidir sobre importações realizadas pelos entes nacionais**, o decreto apenas formula um desenho normativo para evitar a tributação numa situação que já está fora da incidência do tributo, retirada pelo próprio constituinte originário, a partir da interpretação do Supremo Tribunal Federal de que o imposto de importação não incide na importação dos entes protegidos pela imunidade recíproca.

11. O Art 150, VI, a), § 2º estende a mesma imunidade às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrente. (Grifos nossos).

31. Na Nota SEI nº 10/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, por intermédio da qual a PGFN presta subsídios à Advocacia-Geral da União (AGU) para elaboração de defesa na Ação Civil Originária nº 3.468/RO, que o Estado de Rondônia movia em face da União, a questão parece-nos ter restado pacificada no seio da PGFN/CAT:

18. Os Estados e Distrito Federal, pessoas jurídicas das quais o Ministério Público é apenas um órgão, não têm que pagar imposto de importação quando da entrada de mercadoria estrangeira no país, nas operações em que forem contribuintes.

19. Embora tal dispositivo legal dê a entender estar instituindo uma isenção, tal conclusão também decorre da imunidade tributária prevista pelo art. 150, VI, "a", da CF/88. **Existe discussão se os termos patrimônio, renda ou serviços utilizados pela norma imunizante devam levar à uma compreensão semântica restritiva de modo a não incluir exações como II, IE, IPI, ICMS etc, ou se a interpretação deva considerar que o propósito foi afastar toda imposição tributária, a título de impostos, que possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune, sendo que essa última posição parece ser mais acertada, no mesmo sentido do PGFN/CAT nº 748/2000**(Nas importações efetivadas por pessoa jurídica de direito público interno aplica-se a imunidade intergovernamental recíproca, não sendo exigível o Imposto de Importação – II, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS).

20. O Supremo Tribunal Federal possui precedente que examinou o tema e cuja ementa merece transcrição:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA. APLICABILIDADE A MUNICÍPIO NA HIPÓTESE DE O ENTE FEDERADO OCUPAR POSIÇÃO PRÓPRIA DE CONTRIBUINTE (IMPORTADOR). RISCO À LIVRE-INICIATIVA E À CONCORRÊNCIA. NECESSIDADE DE PROVA. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição aplica-se às operações de importação de bens realizadas por municípios, quando o ente público for o importador do bem (identidade entre o "contribuinte de direito" e o "contribuinte de fato"). Compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influenciando negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição. Impossibilidade de presumir risco à livre-iniciativa e à concorrência. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (STF. AI nº 518.405 AgR, 2º T., rel. Min. Joaquim Barbosa, 06/04/2010)

21. No mesmo sentido podemos apontar decisão do CARF cujo excerto se segue:

Imunidade. Fundação pública. A imunidade do artigo 150, inciso VI, letra a e § 2º da Constituição Federal, alcança os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, vez que a significação dos termos patrimônio, não é o contido na classificação do imposto adotado pelo CTN, mas sim a do art. 47 do Código Civil, que congrega o conjunto normativo

do art. 110 do próprio CTN. (Ac da 3ª T da CSRF 03-02-853, rel. desig. Cons. Nilton Luiz Bartoli, 24/08/98)

22. Ademais, entende-se que a imunidade só aproveita quando o ente político figurar formalmente na obrigação jurídico tributário como sujeito passivo, ou seja, deverá estar na condição do chamado contribuinte de direito, sendo irrelevantes discussões acerca de repercussões financeiras e econômicas de tributos devidos por outras pessoas sobre aquisições feitas por pessoa ou ente beneficiário da imunidade ou de algum benefício fiscal.

Sobre esse assunto, confira-se:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – IMUNIDADE RECÍPROCA – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, do Diploma Maior, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito não alcançando o contribuinte de fato. (STF. RE nº 600.480 AgR, 1ª T., rel. Min. Marco Aurélio, 25/06/2013)

(...).

31. Nesse sentido, insta registrar que, sendo o Estado de Rondônia um ente que possui imunidade tributária recíproca e tendo em vista o exposto acima, não está sujeito ao recolhimento de impostos quando figurar como contribuinte de direito, ou seja, quando preenchesse os requisitos que o colocariam como sujeito passivo do tributo. Portanto, para compreender a demanda que, mais uma vez ressaltamos, não expôs adequadamente o suporte fático e jurídico das questões tributárias, é preciso supor que estaria se referindo a outras situações, nas quais figure como contribuinte de fato.

32. Como contribuinte de fato, não possuiria legitimidade para questionar judicialmente a cobrança ou não cobrança do tributo, ou a existência ou inexistência de benefícios fiscais de empresas privadas, mesmo que suporte o impacto financeiro da exação. (Grifos nossos).

32. Como se vê, desde 1997, com o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.683/1997, a PGFN/CAT já manifestou entendimento, a *contrario sensu*, de que nos impostos indiretos ou sobre a produção e circulação, quando o poder público for o contribuinte de *iure*, a imunidade recíproca estará presente. Depois vieram os Pareceres PGFN/CAT/Nºs 737/1999 e 748/2000. No primeiro, vislumbrou-se a aplicação da imunidade, com relação ao ICMS, nas importações levadas a efeito pelo Poder Público; no segundo, ratificou-se que nas importações efetivadas por pessoas jurídicas de direito público interno, aplica-se a imunidade intergovernamental recíproca, **não sendo exigível o II, o IPI e o ICMS.** No PARECER SEI Nº 1/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME, considerou-se que o II não deveria incidir sobre importações realizadas pelos entes nacionais, e que o decreto naquele momento em análise apenas formulava um desenho normativo para evitar a tributação numa situação que já estava fora da incidência do tributo, retirada pelo próprio constituinte originário, a partir da interpretação do STF de que o II não incide na importação dos entes protegidos pela imunidade recíproca.

33. Por fim, e de forma bastante categórica, a Nota SEI nº 10/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME, atestou que **"Existe discussão se os termos patrimônio, renda ou serviços utilizados pela norma imunizante devam levar à uma compreensão semântica restritiva de modo a não incluir exações como II, IE, IPI, ICMS etc, ou se a interpretação deva considerar que o propósito foi afastar toda imposição tributária, a título de impostos, que possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune, sendo que essa última posição parece ser mais acertada, no mesmo sentido do PGFN/CAT nº 748/2000"**.

34. Há mais de duas décadas, portanto, o entendimento da PGFN/CAT é na linha de que a imunidade tributária recíproca afasta a incidência dos impostos indiretos. Contudo, há um recorte que precisa ser feito: o de que esse afastamento ocorre apenas quando os entes políticos figurarem na condição de contribuintes de direito. Voltaremos ao ponto mais tarde.

35. O aspecto mais importante a fundamentar a não incidência dos impostos indiretos sobre os entes políticos reside no fato de que a imunidade tributária recíproca foi instituída como garantia da federação. Nestes termos, aduz a doutrina:

Imunidade tributária recíproca como garantia da federação. "A Constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, perfilhou, a partir das múltiplas tendências já

positivadas na experiência constitucional comparada, o sistema do federalismo de equilíbrio, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federal. Desse vínculo econômico, que purifica as pessoas estatais dotadas de capacidade política, deriva, como uma de suas consequências mais expressivas, a vedação dirigida a cada um dos entes federados de instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros. A imunidade tributária recíproca consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras representa um fato indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação. A concepção de Estado Federal, que prevalece em nosso ordenamento positivo, impede especialmente em função do papel que a cada unidade federada incumbe desempenhar no seio da Federação que qualquer delas institua impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das demais. No processo de indagação das razões políticas subjacentes à previsão constitucional da imunidade tributária recíproca, cabe destacar, precisamente, a preocupação do legislador constituinte de inibir, pela repulsa à submissão fiscal de uma entidade federada a outra, qualquer tentativa que, concretizada, possa, em última análise, inviabilizar o próprio funcionamento da federação" (de voto na ADI 939, RTJ 151/833). Neste voto, é referido, ainda, o caso *McCulloch v. Maryland*, julgado pela Suprema Corte Norte-Americana, em que John Marshall teria estatuído que "o poder de tributar compreende o poder de destruir", salientando que a União não podia se sujeitar à competência impositiva dos Estados-membros. (PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário Comentados: À Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 215).

36. Outro fator extremamente relevante quanto à abrangência da imunidade tributária recíproca abraçar também os impostos indiretos, é a ausência de capacidade contributiva dos entes políticos da Federação. Em outro viés, a capacidade econômica dessas pessoas traduz-se no poder/dever de atendimento do interesse público:

"... se a capacidade econômica das pessoas políticas traduz-se na própria aptidão para o atendimento do interesse público, é crível admitir que tal capacidade não poderá ser atingida por qualquer tipo de imposto, quer direto, quer indireto. (...) ainda reforçando a ideia de ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas, fácil é perceber que, na Federação, as pessoas políticas são juridicamente iguais, uma vez ausente a capacidade contributiva, porquanto seus recursos destinam-se à prestação de serviços públicos" (SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos*. São Paulo: RT, 2013, p. 50-51, *in*: PAULSEN, Leandro. *Ob. cit.* p. 216).

37. Na mesma direção, Regina Helena Costa, atesta que "Em nosso pensamento, a imunidade recíproca deve abarcar quaisquer impostos, sejam diretos ou indiretos, que possam afetar o patrimônio, a renda ou os serviços do ente dela beneficiário. É preciso relembrar - para melhor compreender tal assertiva - que o caráter ontológico dessa imunidade advém não somente da adoção da forma federativa de Estado, mas também da ausência de capacidade contributiva desses entes". (COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 167).

38. É bem verdade que existem julgados em tribunais como o TJRS e o TRF da 4ª Região que restringem a imunidade recíproca aos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, não a admitindo para o ICMS e II, por exemplo, mas essa não tem sido a compreensão do STF, como nos explica Leandro Paulsen:

Patrimônio, renda ou serviços. Aplicação a todos os impostos. O STF, em linhas gerais, segue a orientação no sentido de que a imunidade não é restrita aos impostos sobre o patrimônio, sobre a renda ou sobre serviços, mas a toda a imposição tributária, a título de impostos, que possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune. Vê-se revelada esta posição, e.g., nos julgados em que o STF reconhece a imunidade relativamente ao IPMF e ao IOF. Encontram-se, porém, julgados em outros tribunais em ambos os sentidos, havendo precedentes recentes do TJRS e do TRF da 4ª Região dando interpretação no sentido de restringir a imunidade aos impostos sobre o patrimônio, sobre a renda e sobre serviços, dizendo da não abrangência, e.g., do ICMS e do II. (...).

39. Do ponto de vista da legislação, podemos relacionar comandos que já positivaram o entendimento da abrangência de outros impostos que não apenas os diretamente relacionados com o

patrimônio, a renda e os serviços dos entes políticos, na imunidade tributária recíproca:

39.1. Ato Declaratório Interpretativo SRF Nº 20, de 5 de novembro de 2002 da RFB, o qual teve como fundamentação, inclusive, o disposto no Parecer PGFN/CAT nº 748, de 12 de maio de 2000, declarou que "A vedação de instituir impostos de que trata a alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal (CF) aplica-se às importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não sendo exigível o **imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados** nessas operações". O Ato também estendeu o entendimento às importações realizadas por autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que os bens importados estejam vinculados a suas finalidades essenciais ou sejam delas decorrentes, nos termos do § 2º do art. 150 da CF;

39.2. O Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009), em seu art. 136, confirma isenção ou reduções de II para as importações realizadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias ([Lei nº 8.032, de 1990, art. 2º, inciso I, alínea "a"](#); e [Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, art. 1º, inciso IV](#)). Sobre mencionados dispositivos, nos reportamos ao PARECER SEI Nº 1/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME: "Considerando que imposto de importação não deveria incidir sobre importações realizadas pelos entes nacionais, o decreto apenas formula um desenho normativo para evitar a tributação numa situação que já está fora da incidência do tributo, retirada pelo próprio constituinte originário, a partir da interpretação do Supremo Tribunal Federal de que o imposto de importação não incide na importação dos entes protegidos pela imunidade recíproca".

39.3. No âmbito do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007 (Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF), nos termos de seu art. 2º, § 3º:

§ 3º Não se submetem à incidência do imposto de que trata este Decreto as operações realizadas por órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, desde que vinculadas às finalidades essenciais das respectivas entidades, as operações realizadas por:

I - autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - templos de qualquer culto;

III - partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

40. Na esfera do STF, há decisões sobre a imunidade tributária recíproca e o acolhimento de impostos como o IOF (vide por todos, a ACO 502 AgR, em que estão referenciadas diversas decisões nesse sentido), ICMS, II e IPI. E aqui, voltamos ao recorte necessário acerca da aplicação da imunidade recíproca, sobre o qual nos referimos anteriormente. É imprescindível para a caracterização dessa imunidade relativamente aos impostos que admitem a transferência do ônus econômico, a condição de contribuinte de direito do ente imune. Nesse sentido, a jurisprudência do STF é pacífica ao afirmar que a imunidade alcança os entes políticos na condição de contribuintes de direito, não como contribuintes de fato, como se vê do Tema 342 Repercussão Geral, onde foi firmada a Tese de que "A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido". Confira-se a ementa do julgado respectivo:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. **Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF.** Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). **Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância.** 1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a **imunidade** tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na **posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido.** Precedentes. 2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº

468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (*contribuinte de direito*) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (*contribuintes de fato*). 3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, *contribuinte* do imposto sobre produtos industrializados”. 4. Cuidando do reconhecimento da *imunidade* em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (*contribuinte de direito*), admite o Tribunal a *imunidade*, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais. 5. **À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a *imunidade* tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de *contribuinte de direito*, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente.** 6. **O ente beneficiário de *imunidade* tributária subjetiva ocupante da posição de simples *contribuinte de fato* – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor *contribuinte de direito*, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.** 7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a *imunidade* tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de *contribuintes de direito*, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como *contribuintes de fato* é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes. 8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a *imunidade* tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. 9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “**A *imunidade* tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de *contribuinte de direito*, mas não na de simples *contribuinte de fato*, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.**” (RE 608.872, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 23/02/2017, Publicação: 27/09/2017). (Grifos nossos).

41. A interpretação que prevalece no STF é a de que não importa a eventual transferência do ônus econômico da tributação, mas quem a lei apontou como contribuinte de direito do tributo, para fins de aplicação da imunidade. Dito de outra forma, os entes políticos farão jus à imunidade tributária recíproca quando figurarem como contribuintes de direito, mas não quando assumirem a posição de contribuintes de fato. Em que pese os contribuintes de fato, na maioria das vezes arcarem com os ônus financeiros dos impostos, de acordo com o STF "ele desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual" e "a existência ou não dessa transação econômica pelo contribuinte de direito e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros".

42. Ante todo o exposto, mormente os Pareceres da PGFN/CAT listados, que desde 1997, já adotavam o entendimento pela abrangência dos impostos indiretos na imunidade recíproca, contanto que o ente imune figurasse na condição de contribuinte de direito, conforme se observa do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.683/1997; à luz de dispositivos legais positivados; o reconhecimento da imunidade recíproca pela RFB em ato declaratório relativo ao II e ao IPI; e a ausência de capacidade contributiva dos entes políticos da Federação, forçoso entender que a imunidade recíproca abrange os impostos que não incidam apenas diretamente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços desses entes, mas também aqueles que incidem indiretamente sobre essas grandezas. Neste último caso, relativamente aos impostos que admitem a transferência do ônus econômico, a imunidade recíproca estará presente somente quando o ente político for o contribuinte de direito, ou seja, aquele que formalmente é caracterizado como tal pela

legislação.

43. A título de reforço argumentativo, embora não se refira à imunidade recíproca, o Parecer PGFN/CAT/Nº 2137/2010, que apreciou consulta encaminhada pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região, originada de pedido de orientação formulado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos, com o fim de prestar informações em mandado de segurança impetrado por Igreja, no qual esta pretendia o reconhecimento da *imunidade* prevista no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Carta Constitucional, com afastamento do *imposto de importação* incidente sobre a aquisição de pedras destinadas à construção de um *templo*, também verteu entendimento ampliativo, de incluir o II na norma imunizante, apesar de não ser imposto que incida sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos templos de qualquer culto. O raciocínio encadeado e a base jurídica que levaram a esse deslinde foi, sobretudo, a jurisprudência do STF em casos semelhantes.

44. A Corte Suprema tem exarado entendimentos no sentido de que outras materialidades, que não apenas as que correspondem diretamente ao patrimônio, a renda e aos serviços das entidades imunes, estariam contempladas pela regra imunizante. O STF parece se inclinar fortemente em reconhecer que a imunidade do art. 150, VI da CF, extrapola os impostos incidentes sobre as materialidades trazidas expressamente pelo constituinte originário. Apenas como exemplos, alguns julgados mais recentes:

EMENTA: Direito tributário. Recurso extraordinário com repercussão geral. *Impostos* sobre a importação. *Imunidade* tributária. Entidades religiosas que prestam assistência social. 1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida a fim de definir (i) se a filantropia exercida à luz de preceitos religiosos desnatura a natureza assistencial da entidade, para fins de fruição da *imunidade* prevista no art. 150, VI, c, da Constituição; e (ii) **se a imunidade abrange o II e o IPI incidentes sobre as importações de bens destinados às finalidades essenciais das entidades de assistência social**. 2. A assistência social na Constituição de 1988. O art. 203 estabelece que a assistência social será prestada “a quem dela necessitar”. Trata-se, portanto, de atividade estatal de cunho universal. Nesse âmbito, entidades privadas se aliam ao Poder Público para atingir a maior quantidade possível de beneficiários. Porém, a universalidade esperada das instituições privadas de assistência social não é a mesma que se exige do Estado. Basta que dirijam as suas ações indistintamente à coletividade por elas alcançada, em especial às pessoas em situação de vulnerabilidade ou risco social, sem viés discriminatório. 3. Entidades religiosas e assistência social. Diversas organizações religiosas oferecem assistência a um público verdadeiramente carente, que, muitas vezes, instala-se em localidades remotas, esquecidas pelo Poder Público e não alcançadas por outras entidades privadas. Assim sendo, desde que não haja discriminação entre os assistidos ou coação para que passem a aderir aos preceitos religiosos em troca de terem suas necessidades atendidas, essas instituições se enquadram no art. 203 da Constituição. 4. O alcance da *imunidade* das entidades assistenciais sem fins lucrativos. **A imunidade das entidades listadas no art. 150, VI, c, da CF/1988, abrange não só os impostos diretamente incidentes sobre patrimônio, renda e serviços, mas também aqueles incidentes sobre a importação de bens a serem utilizados para a consecução dos seus objetivos estatutários**. Além disso, protege a renda e o *patrimônio* não necessariamente afetos às ações assistenciais, desde que os valores oriundos da sua exploração sejam revertidos para as suas atividades essenciais. Precedentes desta Corte. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido, a fim de reformar o acórdão recorrido e **reconhecer a imunidade tributária da recorrente quanto ao II e ao IPI sobre as operações de importação tratadas nos presentes autos**. 6. Proponho a fixação da seguinte tese de repercussão geral: “As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da *imunidade* tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os *impostos* sobre o seu *patrimônio*, renda e serviços, mas também os *impostos* sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários.” (RE 630.790; Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO; Julgamento: 21/03/2022; Publicação: 29/03/2022). (Grifos nossos).

45. No aludido RE nº 630.790, Tema 336 de Repercussão Geral, firmou-se a Tese de que “As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, **que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários**.” (Grifos nossos).

46. No Voto do Relator, Ministro Roberto Barroso, restou consignado que "Não obstante o texto constitucional possa levar a uma interpretação restritiva sobre quais impostos estariam abrangidos pela imunidade – apenas aqueles diretamente incidentes sobre patrimônio, renda e serviços – o STF vem ampliando o alcance da norma imunizante, de modo a afastar a cobrança de todos os impostos que possam reduzir o patrimônio ou comprometer a renda dessas instituições."

47. O Ministro Alexandre de Moraes, por sua vez, em fundamentado Voto, acompanhou o Relator com ressalvas, no que diz respeito à imunidade em questão abranger o II e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Entre outras razões, entendeu que nem o II, nem o IPI, estão abarcados no conceito de imposto sobre patrimônio, a renda ou os serviços, à guisa das definições destas expressões existentes no Código Tributário Nacional. Asseverou que o II e o IPI "são tributos de forte perfil extrafiscal, ou seja, atuam decisivamente na promoção ou no desestímulo de atividades econômicas. Trata-se, portanto, de tributos voltados não apenas para finalidades arrecadatórias, mas para a regulação do mercado, de forma a direcionar os contribuintes a certos comportamentos, de acordo com a política estipulada pelo governo." Em função da natureza extrafiscal do II e do IPI sobre a importação de bens, ainda que o importador configure entidade assistencial, na visão do Ministro, vencido na ocasião daquele julgamento, a imunidade pretendida não abarca esses tributos.

48. A seguir, decisões do STF sobre o IOF:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DII TRIBUTÁRIO/IMUNIDADE. ART. 150, VI, "c", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ENTIDAD SINDICAIS, PARTIDOS POLÍTICOS, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCI. FINIS LUCRATIVOS/IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS/IOF. 1. Segundo a pacífica jurisprudência desta Suprema Corte, a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição da República alcança o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF. 2. Os objetivos e valores perseguidos pela imunidade em foco sustentam o afastamento da incidência do IOF, pois a tributação das operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários das entidades ali referidas, terminaria por atingir seu patrimônio ou sua renda. 3. A exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune, prevista no § 4º do artigo 150 da Constituição da República, não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades. Entendimento subjacente à Súmula Vinculante 52. 4. Presume-se a vinculação, tendo em vista que impedidas, as entidades arroladas no art. 150, VI, "c", da Carta Política, de distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, sob pena de suspensão ou cancelamento do direito à imunidade (artigo 14, I, e § 1º, do Código Tributário Nacional). Para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária. 5. Recurso extraordinário da União desprovido, com a fixação da seguinte tese: A imunidade assegurada pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras. (RE 611.510; Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator(a): Min. ROSA WEBER; Julgamento: 13/04/2021; Publicação: 07/05/2021).

Agravo regimental em açãoável originária. 2. Imposto sobre operações financeiras – IOF. 3. Art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. Imunidade recíproca. Cobrança sobre operações financeiras praticadas pelo Estado de São Paulo. Impossibilidade. Precedentes. 4. Prescrição. Demora na citação da ré por inércia judicial. Súmula 160 do STJ. Não configuração de desídia do agravado. 5. Interrupção da prescrição. Retroação à data do ajuizamento da demanda. Art. 219, § 1º, do CPC. 6. Prazo prescricional. Art. 168 do CTN. Inaplicabilidade do lustro quinquenal da LC 118/05. Ação ajuizada antes da vigência da referida Lei Complementar. RE 566.621, tema 4 da sistemática da repercussão geral. 7. Explicitação dos índices a serem aplicáveis na repetição do indébito tributário. Manual de Cálculos da Justiça Federal. 8. Fixação da verba honorária em 5% do valor a ser repetido. Valor elevado. Fazenda Pública vencida. Arbitramento em quantia fixa. 9. Agravo regimental parcialmente provido para fixar a quantia expressa dos honorários advocatícios, além da explicitação acerca da aplicação dos critérios previstos no manual de cálculos da Justiça Federal. (ACO nº 502 AgR; Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator(a): Min. GILMAR MENDES; Julgamento: 17/03/2016; Publicação 13/05/2016).

49. O RE nº 611.510 foi tema da Repercussão Geral 328, em que o STF exarou a tese de que "A imunidade assegurada pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, **alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras.**" (Grifos nossos).

50. Aliás, impende registrar que analisando o referido precedente, o PARECER SEI Nº 8643/2021/ME, da COJUD, esclareceu que de acordo com o entendimento do STF, a imunidade em questão abarca todas as materialidades econômicas do IOF e a vinculação da imunidade às finalidades essenciais da entidade é presumida.

51. Em nosso entendimento, a imunidade do art. 150, VI da CF, (nos casos das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da CF), deveria ser interpretada literalmente, conforme o texto da CF, recaindo "apenas" sobre patrimônio, renda e serviços relacionados às atividades essenciais das entidades imunes, não abrangendo impostos como o II, o IPI e o IOF. Todavia, como visto, esta não tem sido a interpretação do STF.

52. Neste particular, na seara da abrangência das imunidades, oportuno citar as palavras do Ministro Luiz Fux no julgamento do RE nº 601.392/PR, às quais aderimos, com grifos nossos: "Recordo-me, Senhor Presidente - e o Código Tributário Nacional é riquíssimo em regras de interpretação -, **que sempre tivemos preocupação com a incidência escorreita do princípio da legalidade no campo tributário: nem se pode criar imposto por analogia e nem se pode isentar de impostos ou criar imunidade por analogia**".

53. Se relativamente à imunidade da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF, a interpretação do STF tem sido elástica, com muito mais razão faz sentido conferir esta interpretação também à imunidade da alínea "a" do citado dispositivo constitucional, por todos os argumentos antes espostos, sobretudo diante da finalidade principal da imunidade recíproca, que conversa diretamente com a forma federativa do Estado Brasileiro. Não menos importante, atribuir esta interpretação à imunidade recíproca também dialoga com a ausência de capacidade contributiva dos entes federados.

V

54. No que tange à terceira solicitação da Cojud, qual seja, a de enfrentar o item 15.3 do Parecer Cosit nº 11, de 2023, no qual se requer avaliar a repercussão sobre os contratos firmados pela Administração Pública, com a ECT, na condição de contratante, no que concerne à retenção na fonte do IRPJ, comecemos pela reprodução do quanto versado pela RFB/Cosit, no mencionado Parecer:

15. Diante de todo o acima exposto, conclui-se pela premente necessidade de elaboração de uma Manifestação/Nota Explicativa, em atendimento ao preceituado no artigo 3º da Portaria Conjunta PGFN / RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014:

.....
15.3. enfatizando a repercussão sobre os contratos firmados pela Administração Pública, com a ECT, na condição de contratante, no que concerne à retenção na fonte do IRPJ.

55. No Parecer SEI nº 1248/2024/MF, a Cojud já explicitou a orientação quanto aos efeitos da decisão exarada no RE nº 601.392/PR, tendo esclarecido que não houve modulação temporal, de maneira que os efeitos da decisão "serão operados retrospectivamente":

Em atenção aos termos do §1º do art. 3º da referida Portaria, informamos que **não houve modulação temporal no RE nº 601.392/PR** de modo que **os efeitos da decisão serão operados retrospectivamente**, permitindo-se a repetição/compensação do montante de impostos federais pagos, desde que ainda não consumado o prazo extintivo do art. 168 do CTN, consoante entendimento firmado no Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013.

56. A rigor, não compreendemos exatamente qual a dúvida da RFB/Cosit, se operacional ou de

outra natureza. Este ponto é importante porque talvez a Coordenação-Geral a ser instada para solucionar a questão não seja a CAT, mas a Coordenação Jurídica de Licitações e Contratos, que integra a Adjuntoria de Consultoria Administrativa da PGFN. Todavia, no limite de nossas atribuições, esclarecemos que a Administração Pública, quando contratante de serviços da ECT, não deverá mais efetuar a retenção do IRPJ para os pagamentos futuros, ante o reconhecimento da imunidade da empresa. No entanto, a repercussão em si sobre os contratos, para além do dever ou não de retenção do IRPJ de agora em diante, é matéria que não se encaixa, de fato, no feixe de atribuições da CAT.

57. Uma vez esclarecido o ponto sob o viés das atribuições da CAT, caso remanesça alguma dúvida, a RFB poderá nos provocar para eventuais complementações, se for o caso.

VI

58. Em conclusão, respondendo aos três itens encaminhados pela Cojud à CAT:

58.1. A EC nº 132, de 2023, não promoveu modificações no quadro fático-jurídico avaliado pelo STF no julgamento do RE nº 601.392/PR, quanto à ECT. Mas, não é possível afirmar que ela "apenas manteve a exclusividade da ECT na prestação do serviço público mencionado no art. 21, X, da CF". Isto, porque, a julgar pelas Justificativas Parlamentares utilizadas para a alteração do § 2º do art. 150 da CF, a intenção não foi a de manter, ou não, tal exclusividade da ECT, mas, tão-somente, a de não tributar a empresa pública prestadora de serviço postal pela via dos impostos e, agora, com a EC nº 132, de 2023, também pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

58.2. Considerando os Pareceres da PGFN/CAT listados neste opinativo que, desde 1997, já adotavam o entendimento pela abrangência dos impostos indiretos na imunidade recíproca, contanto que o ente imune figurasse na condição de contribuinte de direito, conforme se observa do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.683/1997; à luz de dispositivos legais positivados; do reconhecimento da imunidade recíproca pela RFB em ato declaratório relativo ao II e ao IPI; da ausência de capacidade contributiva dos entes políticos da Federação, forçoso entender que a imunidade recíproca abrange os impostos que não incidam apenas diretamente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços desses entes, mas também aqueles que incidem indiretamente sobre essas grandezas. Neste último caso, relativamente aos tributos que admitem a transferência do ônus econômico, a imunidade recíproca estará presente somente quando o ente político for o contribuinte de direito e não quando for o contribuinte de fato.

58.3. Quanto à repercussão do RE nº 601.392/PR, sobre os contratos firmados pela Administração Pública, com a ECT, na condição de contratante, no que alude à retenção na fonte do IRPJ, no Parecer SEI nº 1248/2024/MF, a Cojud já explicitou a orientação quanto aos efeitos da referida decisão, tendo esclarecido que não houve modulação temporal, de maneira que os efeitos da decisão "serão operados retrospectivamente". No limite de nossas atribuições, esclarecemos que a Administração Pública, quando contratante de serviços da ECT, não deverá mais efetuar a retenção do IRPJ para os pagamentos futuros, ante o reconhecimento da imunidade da empresa. No entanto, a repercussão em si sobre os contratos, para além do dever ou não de retenção do IRPJ de agora em diante, é matéria que não se encaixa no feixe de atribuições da CAT.

À consideração superior.¹

Documento assinado eletronicamente

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 2602/2024/MF**.
2. À consideração do Procurador-Geral Adjunto Tributário.

TIAGO DO VALE

Coordenador de Assuntos Tributários

ANDRÉA MÜSSNICH BARRETO

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o **Parecer SEI nº 2602/2024/MF**.

2. À Coordenação de Consultoria Judicial (COJUD/PGAJUD/PGFN), para ciência e medidas que entender necessárias.

3. Considerando que o referido Parecer foi classificado como ato preparatório, de acordo com as regras da LAI, solicita-se à Consulente que, a título de cooperação, informe a esta Coordenação assim que a decisão for tomada, para fins de reclassificação do Parecer para público, uma vez que a publicidade é a regra na Administração Pública.

Ante o disposto no art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2, III, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, ficam os Procuradores da Fazenda Nacional dispensados de contestar e recorrer nos casos que contrariarem o presente parecer em consulta, no ponto em que a manifestação vai no mesmo sentido do pleito do particular, referente ao tema a seguir descrito: a imunidade recíproca abrange não só os impostos que incidam diretamente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes políticos, mas também aqueles que incidem indiretamente sobre essas grandezas, desde que o ente seja o contribuinte de direito." Ao LABCAT, para inclusão no SAJ, por gentileza.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto Tributário

1) INDEXAÇÃO: 8.6 - Imunidade Recíproca



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 22/10/2024, às 16:24, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Tiago do Vale, Coordenador(a)**, em 22/10/2024, às 18:01, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 23/10/2024, às 09:36, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 23/10/2024, às 17:04, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **43442857** e o código CRC **967C276D**.

Referência: Processo nº 10265.433318/2023-11

SEI nº 43442857



DESPACHO

Processo nº 10265.433318/2023-11

1. O processo foi encaminhado a este LABCAT para cumprimento do despacho de aprovação do Procurador-Geral Adjunto Tributário (evento SEI nº 43956615):

"1. Aprovo o **Parecer SEI nº 2602/2024/MF**.

2. À Coordenação de Consultoria Judicial (COJUD/PGAJUD/PGFN) para ciência e medidas que entender necessárias.

3. Considerando que o referido Parecer foi classificado como ato preparatório, de acordo com as regras da LAI, solicita-se à Consulente que, a título de cooperação, informe a esta Coordenação assim que a decisão for tomada, para fins de reclassificação do Parecer para público, uma vez que a publicidade é a regra na Administração Pública.

Ante o disposto no art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2, III, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, ficam os Procuradores da Fazenda Nacional dispensados de contestar e recorrer nos casos que contrariarem o presente parecer em consulta, no ponto em que a manifestação vai no mesmo sentido do pleito do particular, referente ao tema a seguir descrito: a imunidade recíproca abrange não só os impostos que incidam diretamente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes políticos, mas também aqueles que incidem indiretamente sobre essas grandezas, desde que o ente seja o contribuinte de direito." Ao LABCAT, para inclusão no SAJ, por gentileza."

2. O Parecer SEI nº 2602/2024/MF foi classificado como **documento público** e respondeu aos seguintes questionamentos (evento SEI nº 43442857):

"-a EC nº 132, de 2023, que deu nova redação ao art. 150, §2º, da CF, para incluir a ECT no rol de entidade sujeita à extensão da imunidade tributária recíproca promoveu modificações no quadro fático-jurídico avaliado pelo STF no julgamento do RE nº 601.392/PR ou apenas manteve a exclusividade da ECT na prestação do serviço público mencionado no art. 21, X, da CF?

- os impostos federais incidentes sobre materialidades econômicas diversas de patrimônio e renda encontram-se abarcados pela imunidade tributária recíproca disciplinada no art. 150, VI, "a", da CF?

- enfrentar o item 15.3 do Parecer Cosit nº 11, de 2023, no qual se requer avaliar a repercussão sobre os contratos firmados pela Administração Pública, com a ECT, na condição de contratante, no que concerne à retenção na fonte do IRPJ."

3. Esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários concluiu que (evento SEI nº 43442857):

i) "(...) ao contrário da EC nº 132, de 2023, a reestruturação perpetrada pela Lei nº 12.490, de 2011, poderia, em tese ao menos, ter tido o condão de modificar a jurisprudência do STF sobre a imunidade recíproca extensiva que a Corte confere à ECT. Porém, quando do término do julgamento RE nº 601.392/PR (2013), a aludida Lei já estava no ordenamento legal (2011) mas, nem por isso, as alterações por ela levadas a efeito, sobretudo quanto aos novos serviços incluídos nas competências da ECT, como o financeiro, por exemplo, tiveram força para reverter o entendimento do STF. Talvez pelo fato de que a Lei nº 12.490, de 2011, tenha, de forma perspicaz, incluído na definição de serviços postais a logística integrada, os financeiros e os eletrônicos."

ii) "(...) forçoso entender que a imunidade recíproca abrange os impostos que não

incidam apenas diretamente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços desses entes, mas também aqueles que incidem indiretamente sobre essas grandezas. Neste último caso, relativamente aos impostos que admitem a transferência do ônus econômico, a imunidade recíproca estará presente somente quando o ente político for o contribuinte de direito, ou seja, aquele que formalmente é caracterizado como tal pela legislação."

iii) "(...) no limite de nossas atribuições, esclarecemos que a Administração Pública, quando contratante de serviços da ECT, não deverá mais efetuar a retenção do IRPJ para os pagamentos futuros, ante o reconhecimento da imunidade da empresa. No entanto, a repercussão em si sobre os contratos, para além do dever ou não de retenção do IRPJ de agora em diante, é matéria que não se encaixa, de fato, no feixe de atribuições da CAT."

4. Este LABCAT sugere a retificação do despacho de aprovação, para retirada do seu item 3, tendo em vista que o parecer foi originalmente classificado como **documento público**.

5. Para fins de cumprimento do item 4, sugere-se a inclusão do Parecer SEI nº 2602/2024/MF no **item 1.1.1.4.2.** do SAJ (*DIREITO TRIBUTÁRIO | Limitações ao Poder de Tributar | Imunidade | Imunidade Recíproca | Extensão da imunidade recíproca às empresas estatais e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público em geral (TEMA 1140 RG - RE 1320054*), bem como a **abertura de novo item de dispensa (1.1.1.4.5.)**, para registrar que a imunidade recíproca abrange não só os impostos que incidem diretamente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes políticos, mas também aqueles que incidem indiretamente sobre essas grandezas, desde que o ente seja o contribuinte de direito.

6. À consideração superior.

Andréa Karla Ferraz

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Procurador-Geral Adjunto Tributário.

Andréa Müssnich Barreto

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo os termos do despacho acima.

Moisés de Sousa Carvalho Pereira
Procurador-Geral Adjunto Tributário



Documento assinado eletronicamente por **Andrea Karla Ferraz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 24/10/2024, às 15:07, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 24/10/2024, às 15:11, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **45940221** e o código CRC **2772D987**.

Referência: Processo nº 10265.433318/2023-11.

SEI nº 45940221