



PARECER SEI Nº 12837/2020/ME

Documento preparatório. Artigo 7º, § 3º, da Lei 12.527, de 2011 - Lei de Acesso à Informação – LAI. Artigo 20, “caput”, do Decreto 7.724, de 2012. Restrição de acesso até tomada de decisão final.

IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. ÁGUA E SANEAMENTO. PEDIDO DE SUBSÍDIOS. AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA.

Processo SEI nº 00692.002105/2020-12

1 RELATÓRIO

1. Trata-se de pedido de informações formulado pela Secretária-Geral de Contencioso da Advocacia-Geral da União (SGCT/AGU) com o objetivo de subsidiar a defesa da União no âmbito da Ação Cível Originária nº 3410/SE, que tramita no Supremo Tribunal Federal - STF (SEI 9694876). Diante da urgência, a SGCT/AGU solicita manifestação desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no prazo de apenas 1 dia.

2. Na referida ACO, a Companhia de Saneamento de Sergipe - DESO requer o reconhecimento de sua alegada imunidade em relação aos impostos federais, com base no disposto no art. 150, VI, "a" e no § 2º do mesmo artigo. A sociedade de economia mista alega, em síntese:

Visualizada a questão do modo acima, é preciso, portanto, que se faça uma distinção entre Sociedade de Economia Mista como instrumento da participação do Estado na economia, e a Sociedade abrangida pela imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a, §2), ainda mais considerando o fato de que presta serviço público obrigatório e exclusivamente estatal como é o serviço de água e esgoto (Celso Antônio Bandeira de Melo, ob cit, pág. 636).

Poder-se-ia concluir em perfunctória análise do §3 do art. 150, da Carta Magna, que a requerente não faria jus à imunidade tributária recíproca, já que ela cobra preço ou tarifa do usuário. A questão não pode ser entendida dessa forma. Convém esclarecer que o §3 do art. 150, tem como destinatário entidade estatal que explora atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Como a Requerente não explora atividade econômica, mas serviço público, amolda-se perfeitamente na hipótese inscrita no §2º do mesmo art. 150 da Constituição Federal, que concede a imunidade.

Inclusive, o próprio STF, em diversas ocasiões, firmou entendimento de que é fato irrelevante a cobrança de tarifa para concessão da imunidade tributária recíproca. Vejamos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. INEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE DE O RELATOR DECIDIR MONOCRATICAMENTE CONTROVÉRSIA JURÍDICA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. APLICABILIDADE. COBRANÇA DE TARIFAS COMO CONTRAPRESTAÇÃO. FATO IRRELEVANTE QUE NÃO DESCARACTERIZA A IMUNIDADE.

1. O art. 557, caput, do Código de Processo Civil de 1973 permitia ao Relator negar seguimento ao recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com a súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior.

2. As empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal.

3. A exigência de contraprestação pelos serviços públicos prestados, mediante o pagamento de tarifas, não constitui óbice à incidência da imunidade recíproca sobre determinada sociedade de economia mista.

4. Nos termos do art. 85, §11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 5. Agravo interno a que se nega provimento.

(RE 897104 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 27/10/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-283 DIVULG 07-12-2017 PUBLIC 11-12-2017)

A professora Raquel Discacciati Bello, de cujo entendimento compartilham tantos outros doutrinadores, leciona que “pode-se afirmar, a título de conclusão, que às empresas estatais prestadoras de serviços públicos não se aplica a vedação do art. 150, § 3, mas, sim, a imunidade recíproca, conforme interpretação sistemática do inciso I, alínea “a” do mesmo artigo.” (Imunidade Tributária das Empresas Prestadoras de Serviços Públicos, in Rev. De Informação Legislativa, pág. 132 – 183)

3. É o relatório. Passa-se à análise.

2 IMUNIDADE DE EMPRESAS ESTATAIS: PRECEDENTES E CASOS EM TRAMITAÇÃO NO STF

4. A matéria discutida na ACO nº 3410/SE - imunidade de sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos - não é nova. De fato, tramitam ou tramitaram no STF diversas ações ajuizadas por empresas estatais em que se discute o alcance da chamada imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, "a" e nos §§ 2º e 3º. Com efeito, é bastante emblemático o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos em foi reconhecida a imunidade tributária recíproca à referida empresa pública, em que o STF decidiu que “a norma do art. 150, VI, "a", da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal” (ACO 959, Relator Ministro Menezes Direito, acórdão publicado em 16/5/2008). Em sentido próximo, destaca-se o julgamento do RE 524.615 (Relator Ministro Eros Grau, acórdão publicado em 3/10/2008), em que o STF reconheceu que a imunidade recíproca alcançaria a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero).

5. Diante desses precedentes, diversas empresas estatais ajuizaram ações no STF com o objetivo de ver reconhecida a imunidade tributária recíproca em relação a impostos federais (cf., p.ex., ACO 3307, ajuizada pela Empresa Mato-Grossense de Tecnologia da Informação - MTI). Especificamente em relação as sociedades de economia mista que prestam serviço de abastecimento de água, esgotamento sanitário e saneamento, também podem ser identificadas outras ações em trâmite no STF, como é o caso da ACO nº 3297 (proposta pela Companhia de Águas e Esgotos de Roraima).

6. Assim, a AGU, por meio da SGCT, já elaborou, por diversas vezes, peças processuais em defesa da tributação, por meio de impostos federais, de empresas públicas e sociedades de economia

mista, colhendo previamente subsídios desta PGFN(cf., p.ex., Nota SEI nº 32/2019/CASTF/PGACET/PGFN-ME). Verifica-se que, nesses casos, a União busca analisar o caso concreto à luz da jurisprudência do STF, buscando demonstrar o não enquadramento das empresas autoras no quadro de imunidade traçado pela Suprema Corte. Com efeito, colhe-se da contestação apresentada na ACO 3297:

O primeiro estágio refere-se à comprovação de que a natureza da atividade desempenhada pela entidade estatal corresponde a de um serviço público. No entanto, como se depreende da citada decisão, esse critério não é único e exclusivo, não se prestando a garantir incondicionalmente a imunidade tributária recíproca à empresa.

Quanto ao segundo estágio, o STF reconheceu que atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. Nesse quesito, essa Suprema Corte assentou que representa indicio de descumprimento do segundo estágio a existência da reversão dos lucros e dividendos para o incremento patrimonial dos sócios – seja ele em benefício do Estado ou do particular.

7. O mesmo se deu na Contestação apresentada na ACO 3307. Confira-se:

Com efeito, essa Suprema Corte já definiu importantes balizas jurídicas para o reconhecimento, ou não, da imunidade tributária recíproca em benefício de empresas públicas e sociedades de economia mista. Tal benefício não pode ser estendido indistintamente a toda e qualquer empresa estatal, sendo necessário apreciar as particularidades de cada caso concreto, que podem recomendar o afastamento de um regime de direito público, para que prevaleçam as normas que regem a exploração privada de atividades econômicas.

Dentre essas balizas, destacam-se aquelas fixadas pelo Plenário desse STF no julgamento do RE 253.472. Na ocasião, essa Suprema Corte fixou o entendimento de que “a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais”. Confira-se os três estágios descritos na ementa do acórdão do caso:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f. 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980. 1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO.

Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais:

1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto.

1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.

1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA. Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois: 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento.

(RE 253472, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/08/2010, DJe-020 DIVULG 31-01-2011 PUBLIC 01-02-2011 EMENT VOL-02454-04 PP-00803 RTJ VOL-00219-01 PP-00558)

O primeiro estágio refere-se à comprovação de que a natureza da atividade desempenhada pela entidade estatal corresponde a de um serviço público. No ponto específico, merece destaque o contido na Nota SEI nº 32/2019/CASTF/PGACET/PGFN-ME (doc. anexo), in verbis:

6. Nenhum dos serviços prestados pela autora, apesar de inequivocamente úteis para o Estado, são típicos serviços públicos e justificam a incidência da imunidade em questão. Como assevera a inicial, os serviços públicos prestados pelo Estado se valem dos sistemas de processamento de dados desenvolvidos pela Autora. Isso é inequívoco. No entanto, evidentemente, não há como confundir os serviços públicos essenciais titularizados do estado, que podem justificar a incidência da norma imunizante no caso, com aquelas atividades econômicas que, desenvolvidas por empresas públicas ou privadas, podem ajudar a viabilizar e aperfeiçoar a oferta de tais serviços aos cidadãos.

7. Assim, pode-se afirmar, por exemplo que a atividade de educação básica é serviço público, mas não a produção da comida oferecida na merenda escolar; que atividade médico-hospitalar é serviço público, mas não a obra de engenharia eventualmente contratada com terceiros para a levantar edificação destinada a sediar um posto de saúde; que o transporte público urbano é serviço público, mas não a venda de combustível que abastece os veículos nele utilizados. O mesmo ocorre aqui: uma empresa de processamento de dados pode prestar serviços que constituem insumo a um serviço público essencial, mas ela, em si mesma, não presta um serviço público. (Grifos do original)

A Nota SEI nº 32/2019/CASTF/PGACET/PGFN-ME é esclarecedora no que se refere à caracterização da atividade de processamento de dados prestada como tipicamente privada, uma vez que os **“serviços de tecnologia e informática possuem abundante oferta na iniciativa privada e são plenamente compatíveis com o regime de livre concorrência”**.

Não se pode configurar serviço público, como quer a Autora, uma atividade privada – processamento de dados – que pode ser prestada por qualquer ente da iniciativa privada. Ora, “[a] escolha pela criação de uma empresa pública para a obtenção da mesma utilidade que poderia ser adquirida de empresas privadas, mediante licitação, é

mera opção política do administrador e do legislador. E a Constituição veda, no § 3º, do art. 150, que tal opção seja distorcida por um incentivo decorrente da aplicação de uma norma imunizante criada para outro propósito. Busca-se, assim, que a decisão seja fruto, unicamente, da aplicação de princípios de boa administração pública”.

8. Verifica-se, assim, que, nas ações em que se discute a imunidade tributária recíproca de empresas estatais, a União tem tentado demonstrar, em cada caso concreto, que as autônomas não se enquadram em requisitos estabelecidos em precedentes do STF, como a prestação de serviço público, a ausência de violação à livre concorrência e a não distribuição de lucros e dividendos. Diante da jurisprudência do STF, é compreensível e mesmo recomendável que assim se proceda.

9. Contudo, o que se verifica é que a União está deixando de discutir o conteúdo das regras relativas à imunidade recíproca contidas na Constituição e, talvez por isso, os precedentes mais recentes do Supremo têm afastado a aplicação do disposto no § 3º do art. 150 (ou efetuado uma alegada interpretação sistemática que esvazia completamente seu sentido original) apenas com base em remissões a precedente mais antigo, que tampouco enfrentou adequadamente o tema. É o que se demonstrará no tópico seguinte.

3 IMUNIDADE DE EMPRESAS ESTATAIS: O QUE DIZ A CONSTITUIÇÃO

10. Se o que se deseja é fixar o alcance da imunidade tributária recíproca, é imprescindível analisar o que o texto constitucional dispõe a respeito. Veja-se:

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

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é **extensiva 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 decorrentes.

§ 3º - **As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços**, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, **ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário**, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

11. Da leitura dos dispositivos acima transcritos podem ser extraídas as seguintes regras constitucionais acerca da imunidade recíproca:

1) União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (art. 150, VI, "a");

2) **Tal vedação é extensiva a autarquias e fundações públicas**, no que se refere às atividades vinculadas às suas atividades essenciais ou dela decorrentes (art. 150, § 2º);

3) **A vedação não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços (art. 150, § 3º):**

3.1) relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; **ou**

3.2) em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

12. Note-se que em nenhum momento a Constituição se refere a empresas públicas ou sociedades de economia mista como destinatárias das normas de imunidade recíproca. Além disso, o art. 150, § 3º, dispõe, com evidente clareza, que a imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

13. A despeito disso, o STF, como visto, estendeu a imunidade recíproca a algumas empresas públicas, a partir de critérios por ele mesmo estabelecidos (prestação de serviços públicos, ausência de concorrência etc.). Nos acordãos mais recentes, o Supremo não entra na discussão acerca da interpretação do § 3º do art. 150 da Constituição, limitando-se a fazer referência à sua própria jurisprudência, que teria considerado "irrelevante" a cobrança de preços ou tarifas pelo usuário. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. INEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE DE O RELATOR DECIDIR MONOCRATICAMENTE CONTROVÉRSIA JURÍDICA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. APLICABILIDADE. COBRANÇA DE TARIFAS COMO CONTRAPRESTAÇÃO. FATO IRRELEVANTE QUE NÃO DESCARACTERIZA A IMUNIDADE.

1. O art. 557, caput, do Código de Processo Civil de 1973 permitia ao Relator negar seguimento ao recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com a súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior.

2. As empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal.

3. A exigência de contraprestação pelos serviços públicos prestados, mediante o pagamento de tarifas, não constitui óbice à incidência da imunidade recíproca sobre determinada sociedade de economia mista.

4. Nos termos do art. 85, §11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 5. Agravo interno a que se nega provimento.

(RE 897104 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 27/10/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-283 DIVULG 07-12-2017 PUBLIC 11-12-2017)

14. A leitura do voto do Relator mostra que a conclusão de que "A exigência de contraprestação pelos serviços públicos prestados, mediante o pagamento de tarifas, não constitui óbice à incidência da imunidade recíproca sobre determinada sociedade de economia mista" (item 3 da ementa) apresenta como único fundamento um precedente do STF: ACO 2730-AgR, Relator Ministro Edson Fachin. Todavia, o mencionado precedente tampouco apresenta fundamentação acerca da interpretação do § 3º do art. 150, limitando-se a citar outro julgado. Confira-se:

Ademais, colhe-se da jurisprudência desta Corte a neutralidade da cobrança de tarifa, isoladamente considerada, como fator de descaracterização da regra imunizante prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição da República.

Eis o teor da ementa do RE-AgR 482.814, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 14.12.2011:

"AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ABRANGÊNCIA. AUTARQUIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL E EXCLUSIVO DO ESTADO.

FORNECIMENTO DE ÁGUA. ATIVIDADE REMUNERADA POR TARIFA. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A imunidade do art. 150, VI, a, da CF alcança as autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público. A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não descaracteriza a regra imunizante. Precedentes.

II – Agravo regimental improvido.

15. Vale registrar que, neste mesmo julgado (ACO 2730), o Ministro Marco Aurélio (votado) assim se manifestou:

Continuo convencido de que sociedade de economia mista não goza de imunidade tributária, da imunidade recíproca da alínea "a" do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, mesmo porque não pode impor tributo a quem quer que seja, e a imunidade é recíproca.

16. Como a ACO 2730, que serviu de fundamento para o RE 897104 AgR, fundou-se no RE-AgR 482.814, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 14.12.2011, vale verificar o fundamento deste julgado. Veja-se:

Esta Corte possui entendimento no sentido de que a imunidade do art. 150, VI, a, da CF alcança as autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, mesmo que a atividade desenvolvida seja remunerada por tarifa, ou seja, a cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não descaracteriza a regra imunizante. Nesse sentido, destaque o julgamento do RE 399.307-AgR/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, cuja ementa transcrevo a seguir:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. AUTARQUIA. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO. ATIVIDADE REMUNERADA POR CONTRAPRESTAÇÃO. APLICABILIDADE. ART. 150, §3º DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Definem o alcance da imunidade tributária recíproca sua vocação para servir como salvaguarda do pacto federativo, para evitar pressões políticas entre entes federados ou para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza.

2. É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência).

3. O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão.

Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento” (grifos meus).

17. O precedente invocado como fundamentação do RE-AgR 482.814 é o RE 399.307-AgR/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa. A leitura de sua fundamentação revela que a questão da cobrança de tarifas como elemento que afasta a imunidade foi justificada apenas com a menção a outros dois precedentes: a ACO 959, relator Ministro Menezes Direito, e o RE 253.394, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão.

18. Não foi possível localizar qualquer menção ao disposto no § 3º do art. 150 no julgamento do RE 253.394. Já a leitura do voto proferido pelo Relator da ACO 959 revela que a questão do § 3º do art. 150 foi enfrentada por meio da transcrição das razões de decidir do Ministro Carlos Velloso no RE 407.099. Parece que, enfim, se chegou a uma decisão do STF que analisa o conteúdo do § 3º do art. 150. Assim, vale transcrever trecho do voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE 407.099 (acórdão publicado em 6/8/2004):

Dir-se-á que a Constituição Federal, no § 3º do art. 150, estabelecendo que a imunidade do art. 150, VI, a, não se aplica: a) ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; c) nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, à ECT não se aplicaria a imunidade mencionada, por isso que cobra ela preço ou tarifa do usuário.

A questão não pode ser entendida dessa forma. É que o § 3º do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no § 2º do mesmo art. 150.

A professora Raquel Discacciati Bello, da UFMG, em interessante trabalho de doutrina - "Imunidade Tributária das Empresas Prestadoras de Serviços Públicos", in Rev. de Inf. Legislativa, 132/183 - registra que "pode-se afirmar, a título de conclusão, que às empresas estatais prestadoras de serviços públicos não se aplica a vedação do art. 150, § 3º, mas, sim, a imunidade recíproca, conforme interpretação sistemática do inciso I, letra a, do mesmo artigo. Na mesma linha, Bandeira de Mello (Curso de Dir. Adm., 7ª ed., 1995, p. 116), Ataliba (Curso de Dir. Trib., coordenação de Geraldo Ataliba, São Paulo, RT, 1978), Adilson Dallari (Imunidade de Estatual Delegada de Serviço Público, Rev. de Dir. Trib., 65, 1995, p. 22-41), Eros Roberto Grau (Empresas Estatais ou Estado Empresário, in Curso de Direito Administrativo, coordenação de Celso Antônio Bandeira de Mello, São Paulo, RT, 1986, p. 105-107), dentre outros.

19. Verifica-se, portanto, que o fundamento utilizado pelo STF para estender a imunidade tributária recíproca a empresas estatais em casos de contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário consiste na interpretação de que o § 3º do art. 150, destinar-se-ia apenas à exploração de "atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no § 2º do mesmo art. 150". Com a devida vênia, tal interpretação não parece encontrar respaldo no texto constitucional. Isso porque:

a) o § 2º do art. 150 não contempla empresas estatais, mas apenas autarquias e 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 decorrentes;

b) o § 3º do art. 150 utiliza a conjunção "ou" para tratar de dois casos distintos em que a imunidade não pode ser aplicada ao patrimônio, à renda e aos serviços: b.1) os relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; ou b.2) aqueles em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

20. Consta-se, portanto, que, a despeito de o STF vir reproduzindo, com certa frequência, a afirmação de que a cobrança de preços ou tarifas pela empresa estatal é irrelevante para a caracterização da imunidade, não é isso que se desprende da leitura do § 3º do art. 150. Com efeito, a **regra da imunidade recíproca é aquela prevista no art. 150, VI, "a"**, ou seja, a vedação a que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. **O § 2º do art. 150 estende essa vedação/imunidade estritamente ao patrimônio, à renda e aos serviços de autarquias e fundações públicas.** Ora, a regra prevista no § 2º é bastante clara, sobretudo se considerarmos que, em 1988, quando da promulgação da Constituição, a distinção entre autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista estava há muito consolidada, sendo de todos conhecido o teor do Decreto-Lei n.º 200, de 1967.

21. Assim, parece evidente que o constituinte originário afastou do âmbito da imunidade recíproca as empresas estatais, até porque como destacou o Ministro Marco Aurélio no julgamento da ACO 2730, "sociedade de economia mista não goza de imunidade tributária, da imunidade recíproca da alínea "a" do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, mesmo porque não pode impor tributo a quem quer que seja, e a imunidade é recíproca".

22. Em sequência, o § 3º do art. 150 exclui da regra imunizante o patrimônio, a renda e os serviços (a) relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou (b) em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Desse modo, o constituinte originário estabeleceu o modelo de imunidade recíproca que preserva as atribuições mais fundamentais dos entes federados ao vedar a instituições de impostos sobre patrimônio, renda e serviços de União, Estados, Distrito Federal e Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas, mas não bloqueou inteiramente a tributação de um ente sobre outro, **sendo constitucionalmente permitida:**

(i) em relação aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a cobrança de taxas, contribuições e impostos que não incidam sobre patrimônio, renda e serviços, (pois o art. 150, VI, restringe a imunidade a determinados impostos);

(ii) em relação a autarquias e fundações públicas, além dos tributos descritos em (i), a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda e serviços:

(ii.1) quando não vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes;

(ii.2) relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados (art. 150, § 3º, parte inicial); e

(ii.3) em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (art. 150, § 3º, parte final).

23. Como visto, as empresas estatais foram propositalmente excluídas das regras de imunidade estabelecidas no art. 150 da Constituição, não cabendo ao Poder Judiciário, diante da absoluta clareza das regras estatuídas na Constituição, criar novas hipóteses de imunidade, sob pena de serem fortemente abalados a certeza, a segurança, a previsibilidade, a eficiência e o respeito às opções políticas claras feitas pelo Constituinte originário.

24. Por fim, caso seja reconhecida a imunidade recíproca à autora, é fundamental consignar que tal imunidade se aplica apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços da entidade, não abrangendo, portanto, tributos que incidam sobre fatos geradores diversos, como é o caso do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF.

4 NOVO MARCO REGULATÓRIO DO SANEAMENTO BÁSICO: CONCORRÊNCIA ENTRE EMPRESAS ESTATAIS E INICIATIVA PRIVADA

25. Além do que se acabou de sustentar, merece destaque a aprovação do novo marco regulatório do saneamento básico, aprovado pela Lei nº 14.026, de 15 de julho de 2020, que, dentre outras medidas, amplia a concorrência no setor, tornando obrigatória a abertura de licitação em que podem concorrer prestadores de serviço públicos e privados. Nesse sentido, vale transcrever trecho do conteúdo do portal do Governo Federal na internet, que anuncia as mudanças trazidas pela nova legislação ([##### - Contratos de concessão](https://www.gov.br/pt-br/noticias/transito-e-transportes/2020/07/novo-marco-de-saneamento-e-sanacionado-e-garante-avancos-para-o-pais#:~:text=O%20presidente%20da%20Rep%C3%ABlica%2C%20Jair,Marco%20Legal%20do%20Saneamento%20B%C3%A1sico.&text=A%20meta%2C%20com%20o%20marco,31%20de%20dezembro%20de%202033,acesso em 7/8/2020):</p></div><div data-bbox=)

A nova lei extingue os chamados contratos de programa, firmados, sem licitação, entre municípios e empresas estaduais de saneamento. Esses acordos, atualmente, são firmados com regras de prestação de tarifação, mas sem concorrência. Com o novo marco legal, abre-se espaço para os contratos de concessão e torna obrigatória a abertura de licitação, podendo, então, concorrer à vaga prestadores de serviço públicos e privados.

Os contratos de programa que já estão em vigor serão mantidos. No entanto, os contratos que não possuem metas de universalização e prazos terão até 31 de março de 2022 para viabilizar essa inclusão. Se isso ocorrer, esses contratos poderão ser prorrogados por 30 anos.

26. Com efeito, o novo marco legal do saneamento promoveu alterações profundas no regime jurídico do setor, obrigando a realização de licitação prévia e impedindo novos contratos de concessão por meio de contratos de programa, convênios etc., como era comum ocorrer entre municípios e empresas estatais dos Estados. Confira-se o que dispõe o art. 10 da Lei nº 11.445, de 2011, com a nova redação conferida pela Lei nº 14.026, de 2020:

Art. 10. A prestação dos serviços públicos de saneamento básico por entidade que não integre a administração do titular depende da celebração de contrato de concessão, mediante prévia licitação, nos termos do [art. 175 da Constituição Federal](#), vedada a sua disciplina mediante contrato de programa, convênio, termo de parceria ou outros instrumentos de natureza precária. ([Redação pela Lei nº 14.026, de 2020](#))

(...)

§ 3º Os contratos de programa regulares vigentes permanecem em vigor até o advento do seu termo contratual. ([Incluído pela Lei nº 14.026, de 2020](#))

27. Diante desse novo quadro normativo estabelecido pela Lei nº 14.026/2020, o reconhecimento de imunidade tributária recíproca a empresas estatais que atuam no setor de saneamento básico promoveria enorme desequilíbrio na concorrência com o setor privado, que não seria contemplado com o mesmo benefício. De fato, a desoneração de tributos para empresas estatais inviabilizaria a competição e a entrada de novos agentes privados em setor muito carente de investimentos. Nesse sentido, vale destacar o que dispõe o § 2º do art. 173 da Constituição:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

(...)

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

28. Assim, caem por terra algumas das principais premissas estabelecidas pelo STF para o reconhecimento de imunidade recíproca às empresas estatais prestadoras de serviços de água, esgotamento e saneamento, tendo em vista a completa abertura do setor à participação de agentes privados, aos quais não pode ser estendido o mesmo benefício. Do mesmo modo, no âmbito da PGFN, parece tornar-se inaplicável a dispensa para contestar e recorrer em relação à "extensão da imunidade recíproca às empresas estatais prestadoras de serviços público em geral" (Tema 1.1.1.4.2), tendo em vista que a concorrência com outras empresas no mesmo campo de atuação afasta um dos três estágios estabelecidos pelo STF para o reconhecimento da imunidade, conforme precedentes que fundamentam a dispensa (RE 253.472/SP, ACO 2730 e AI 558.682/AgR/DF), avaliação que poderá ser melhor aprofundada a *posteriore*.

29. Note-se que, na linha do que se defendeu no item 3 deste Parecer, os serviços públicos que costumavam ser prestados por empresas estatais cada vez mais passam a poder ser explorados, mediante concessão, por empresas privadas, o que revela o acerto do constituinte originário em excluir

as empresas públicas e sociedades de economia mista do âmbito da imunidade recíproca. De fato, essas entidades públicas criadas com natureza jurídica privada encontram-se fora do núcleo de proteção com pacto federativo, que é o objeto de proteção da imunidade recíproca.

30. Sendo assim, parece evidente que o regime de livre concorrência entre empresas estatais e empresas privadas estimulado pelo novo marco legal do saneamento é absolutamente incompatível com o reconhecimento de imunidade tributária recíproca a empresas estatais prestadoras de serviços de água, esgotamento e saneamento.

5 CONCLUSÃO

31. Diante do exposto, conclui-se que as regras estabelecidas pelo art. 150, VI, "a" e §§ 2º e 3º são absolutamente claras ao dispor que:

1) União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (art. 150, VI, "a");

2) **Tal vedação é extensiva a autarquias e fundações públicas**, no que se refere às atividades vinculadas às suas atividades essenciais ou dela decorrentes (art. 150, § 2º);

3) **A vedação não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços (art. 150, § 3º):**

3.1) relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; **ou**

3.2) em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

32. Note-se que em nenhum momento a Constituição se refere a empresas públicas ou sociedades de economia mista como destinatárias das normas de imunidade recíproca. Além disso, o art. 150, § 3º, dispõe, com evidente clareza, que a imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

33. Ademais, o regime de livre concorrência entre empresas estatais e empresas privadas estimulado pelo novo marco legal do saneamento (Lei nº 14.026/2020) é absolutamente incompatível com o reconhecimento de imunidade tributária recíproca a empresas estatais prestadoras de serviços de água, esgotamento e saneamento, sob pena de violação do disposto no § 2º do art. 173 da Constituição.

34. Assim, não merece prosperar a pretensão da autora da ACO nº 3410/SE, por se tratar de sociedade de economia mista que explora o serviço de água, esgotamento e saneamento, mediante da cobrança de preço público.

São esses os subsídios que se propõe sejam encaminhados à SGCT/AGU. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

GUSTAVO CALDAS

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo com o **Parecer SEI nº 12837/2020/ME**. À consideração do Coordenador-Geral de Assuntos Tributários.

FERNANDA SCHIMITT MENEGATTI

Coordenadora de Assuntos Tributários Substituta

Aprovo o **Parecer SEI nº 12837/2020/ME**. Em prosseguimento, e com a urgência que o caso requer, solicito a restituição do expediente à SGCT, em resposta ao OFÍCIO nº 02134/2020/SGCT/AGU.

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1.2.2.4 IMUNIDADE RECÍPROCA.



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva**, **Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 07/08/2020, às 13:32, 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 **Fernanda Schmitt Menegatti**, **Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 07/08/2020, às 13:39, 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 **Gustavo Caldas Guimarães de Campos**, **Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 07/08/2020, às 14:12, 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://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **9710216** e o código CRC **D4C8AAC9**.



DESPACHO

Processo nº 00692.002105/2020-12

Esta CAT/PGFN solicitou, por meio do Despacho MF-PGFN-PGAT-CAT-TRIAGEM 33870499 e do Despacho MF-PGFN-PGAT-CAT-TRIAGEM 37440266, manifestação do órgão consulente (SGCT/AGU) sobre a eventual existência de alguma situação que recomendasse a manutenção da restrição de acesso ao **PARECER SEI Nº 12837/2020/ME** (9710216) ou, ao contrário, se o opinativo poderia ser publicizado.

Em resposta, o órgão consulente, por meio do **DESPACHO** n. 04669/2023/SGCT/AGU, encaminhado por meio do **OFÍCIO** n. 01911/2023/SGCT/AGU, de 3 de outubro de 2023, ambos constantes do evento SEI nº 37672880, assim se manifestou:

Por meio do SEI/MGI - 37440266 - Despacho, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria Nacional da Fazenda, indaga se ainda há alguma providência, decisão ou ato administrativo que recomende a manutenção da restrição de acesso ao **PARECER SEI Nº 12837/2020/ME** ou, ao contrário, se nenhum prejuízo acarretará a publicização do referido opinativo.

Trata-se de parecer que foi encaminhado a esta Secretaria-Geral de Contencioso para subsidiar a manifestação da União no prazo de 72 horas acerca do pedido de antecipação dos efeitos da tutela em ação cível originária ajuizada pela Companhia de Saneamento de Sergipe (DESO) contra a União, com o objetivo de ter reconhecida a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição ("imunidade tributária recíproca"), "declarando-se a inexistência de relação jurídica tributária entre a DESO e a UNIÃO FEDERAL, no que se relaciona com o recolhimento de impostos federais incidentes sobre seu patrimônio, renda ou serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes".

O pedido foi julgado procedente em que acórdão que recebeu a seguinte ementa:

Ementa: DIREITO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA INTEGRANTE DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA DE ESTADO-MEMBRO. IMUNIDADE RECÍPROCA. 1. Ação cível originária ajuizada pela Companhia de Saneamento de Sergipe em face da União, na qual postula o reconhecimento de imunidade tributária recíproca quanto aos impostos federais incidentes sobre seu patrimônio, renda ou serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. 2. Em casos análogos, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido sua competência, por estar em jogo questão ligada à imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição), indispensável à preservação do pacto federativo. 3. A imunidade tributária prevista na alínea a do art. 150, I, da Constituição Federal, alcança empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos essenciais e exclusivos, desde que não tenham intuito lucrativo, enquanto mantidos os requisitos. 4. Pedido procedente. A C Ó R D Ã O Vistos, relatados e discutidos estes autos,

acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual, na conformidade da ata de julgamento, por unanimidade de votos, em julgar procedente o pedido inicial, na forma do art. 487, I, do CPC, para reconhecer a imunidade recíproca sobre impostos federais incidentes sobre patrimônio, renda e serviços da DESO, enquanto mantidos os requisitos autorizadores do reconhecimento da imunidade. Sem custas e fixados os honorários em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), conforme o art. 85, § 8º, do CPC/2015. Tudo nos termos do voto do Relator.

Foram opostos embargos de declaração tanto pela União (para sanar omissão à presença de intuito lucrativo como objetivo da autora, fato que afastaria a possibilidade de reconhecimento da imunidade recíproca efetivada nos autos), quanto pela DESO, os quais foram improvidos.

Após o trânsito em julgado, a Autora compareceu aos autos informando que optara pela compensação tributária na esfera administrativa dos valores indevidamente pagos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica nos últimos 05 (cinco) anos, razão pela qual não promoveria a execução judicial do título, o que foi comunicado por esta unidade à Superintendência da Receita Federal do Brasil da 5ª Região Fiscal por meio do OFÍCIO n. 01554/2023/SGCT/AGU.

Sobre a necessidade ou não de manutenção do sigilo do PARECER SEI Nº 12837/2020/ME informamos que o mesmo foi juntado aos autos da ACO 3410 quando da apresentação da manifestação prévia da União, e que referida ação não tramitou sob sigilo no STF.

Quanto à providência, decisão ou ato administrativo que recomende a manutenção da restrição de acesso ao PARECER SEI Nº 12837/2020/ME, aponta-se que tal providência ultrapassa as competências deste Órgão de contencioso. (grifos nossos)

Em seguida, esta CAT/PGFN solicitou, por meio do Despacho MF-PGFN-PGAT-CAT-TRIAGEM 37679792, manifestação do órgão consulente a respeito da necessidade ou não de aprovação do DESPACHO n. 04669/2023/SGCT/AGU (37672880).

Em resposta, o órgão consulente assim se manifestou (37742651):

"Por meio do SEI/MGI - 37679792 - Despacho, a Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria Nacional da Fazenda solicitou ao APOIO/CAT que adote as medidas administrativas a seu cargo para retornar o processo à SGCT/AGU, para que esse órgão esclareça se há ou não, na hipótese, necessidade de aprovação do DESPACHO n. 04669/2023/SGCT/AGU, encartado no evento SEI nº 37672880.

Conforme se pode observar, o DESPACHO n. 04669/2023/SGCT/AGU limitou-se a um relato do processo judicial que motivou o envio do PARECER SEI Nº 12837/2020/ME a esta Secretaria-Geral de Contencioso, informando que o processo tramitou judicialmente sem imposição de sigilo e ainda não cabia a esta unidade de contencioso manifestar-se providência, decisão ou ato administrativo que recomende a manutenção da restrição de acesso ao PARECER SEI Nº 12837/2020/ME. Trata-se por tanto de mera prestação de informação, sem emissão de qualquer juízo técnico ou decisório.

Esclareço que atuação processual dos Advogados da União no âmbito do Departamento de Assuntos Federativos é objeto da Portaria nº 16, de 11 de outubro de 2022:

(...)

A edição desta portaria e outras de mesma finalidade encaixam-se num quadro de valorização do trabalho técnico dos advogados da União que atuam nos departamentos da SGCT, e, principalmente, na eficiência da

atuação judicial por meio da descentralização administrativa com fundamento nos arts. 10, 11 e 12 do Decreto-lei 200/1967, e, ainda, nos arts. 11 e seguintes da Lei n. 9.784/1999, sendo ainda parâmetro orientador da atuação administrativa decorrente da atuação judicial. Assim, considerando o teor do DESPACHO n. 04669/2023/SGCT/AGU o mesmo não requer aprovação de autoridade superior."

Diante das informações do órgão consulente, notadamente o fato de que o **PARECER SEI Nº 12837/2020/ME** (9710216) foi juntado aos autos do processo judicial, o qual não tramitou sob sigilo no STF, solicita-se ao APOIO/CAT que adote as medidas administrativas a seu cargo para a publicização do referido opinativo, com fundamento no art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 2011, combinado com art. 20, "caput", do Decreto nº 7.724, de 2012.

ANDRÉA KARLA FERRAZ
Procuradora da Fazenda Nacional
Chefe de Divisão



Documento assinado eletronicamente por **Andrea Karla Ferraz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 06/10/2023, 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://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **37763369** e o código CRC **3E2E216E**.

Referência: Processo nº 00692.002105/2020-12.

SEI nº 37763369