



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 675 - Cosit

**Data** 28 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

IMPOSTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. IMUNIDADE DE INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO.

A imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição não se dirige à pessoa jurídica de direito privado que não integra a Administração Pública.

Instituição de Assistência Social, passível de enquadramento na regra da imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição, caso atenda aos requisitos legais, e desde que seja sem fins lucrativos, é aquela voltada eminentemente para a assistência social, nos termos dos arts. 2º e 3º da LOAS, e que cumpra as condições estabelecidas na legislação para a constituição e funcionamento dessa espécie de instituição.

Instituição Privada de Educação, passível de enquadramento na regra da imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição, caso atenda aos requisitos legais, e desde que seja sem fins lucrativos, é aquela voltada eminentemente para a educação, que cumpra as normas gerais de educação nacional e possua autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público, nos termos do art. 209 da CF.

Cumpridos os requisitos legais, a imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição, abarca também os rendimentos auferidos em aplicações financeiras.

**Dispositivos Legais:** CF, de 1988, art. 150, VI, “a” e “c”, §§ 2º, 3º e 4º, art. 173, § 2º, 203, 205, 208 e 209; Lei nº 10.406, de 2002, arts. 40, 41 e 44; Lei nº 10.881, de 2004, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.433, de 1997, arts. 47, 51; Lei nº 8.742, de 1993, arts. 2º, 3º, 6º, 9º; Lei nº 9.394, de 1996; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, §§ 4º, 5º e 7º; DL nº 200, de 1967, art. 4º; Decreto nº 6.308, de 2007, arts. 1º a 4º; IN RFB nº 1.585, de 2015; SC Cosit nº 136, de 2015; Parecer PGFN/CRJ nº 2.112, de 2011; AD nº 17, de 2011; ADN nº 27, de 1993.

---

## Relatório

A consulente, associação civil, sem fins econômicos e de interesse social, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Afirma ter sido equiparada a uma Agência de Bacia Hidrográfica por meio de deliberação do Conselho Estadual de Recursos Hídricos. Tendo sido formalizado com o XXXXX do estado ao qual pertence um contrato de gestão, a consulente teria se revestido da atribuição de atender aos objetivos funcionais e operacionais de um Comitê de Bacia Hidrográfica, em atendimento ao plano de aplicação dos recursos da cobrança pelo uso dos recursos hídricos.

3. Informa que, atualmente, sua única fonte orçamentária advém de recursos públicos oriundos da cobrança pelo uso de recursos hídricos e que, em decorrência de cláusula prevista no contrato de gestão, os referidos recursos repassados a ela devem ser aplicados no mercado financeiro, por intermédio de instituição financeira oficial, enquanto não forem empregados na sua finalidade essencial.

4. Dispõe que realiza e participa de vários trabalhos “ligados” à área de educação e de assistência social, no sentido de discutir a situação dos recursos hídricos e de elaborar projetos de saneamento básico para vários municípios que integram a Bacia Hidrográfica.

5. Entende que se enquadra em duas situações relacionadas à imunidade de impostos, no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal (CF), de 5 de outubro de 1988, que trata da imunidade recíproca dos entes da Federação, e na imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da CF, já que acredita estar enquadrada como instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

6. Cita a Lei Federal nº 9.433, de 8 de janeiro de 1997, a qual, em seu art. 33, dispõe que as Agências de Água integram o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, e Lei Estadual que insere as Agências de Bacias Hidrográficas no Sistema Estadual de Gerenciamento de Recursos Hídricos.

7. Entende que julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) que declararam a imunidade de sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos embasariam seu enquadramento na imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da CF, de 1988.

8. Quanto à imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF, argumenta que a titularidade na execução da política de saneamento básico foi imposta à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E afirma que, por essa razão, exerce uma função “ligada” aos objetivos da educação e da assistência social, fazendo jus à referida imunidade, a qual não estaria restrita à renda decorrente de seus objetivos sociais, mas englobaria toda renda auferida de forma regular, dentre as quais as decorrentes de aplicações financeiras.

9. Declara que o STF teria suspenso a eficácia do art. 12, § 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o que interpreta como subsídio a seu entendimento de que a incidência do Imposto sobre a Renda relativo a aplicações financeiras estaria abarcado pela imunidade.

10. Por fim, apresenta questionamento da forma a seguir:

*“Diante do que foi exposto acima e na melhor forma de cumprir com suas obrigações tributárias em atenção às legislações aplicáveis ao caso, interroga a esta douta Secretaria da Receita Federal, se, a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alíneas “a” e “c”, c/c § 2º e § 3º da CF/88, aplica-se a XXXX enquanto entidade integrante do Sistema Estadual de Gerenciamento de Recursos Hídricos de YYYY mantida com recursos públicos e atuante diretamente na educação e saúde para melhoramento dos recursos hídricos.*

*À vista do que foi indagado acima, requer que seja reconhecido o direito da XXXX pela imunidade do IR sobre o capital dos recursos públicos repassados através do Contrato de gestão ZZ/ZZ, bem como pela imunidade do IR sobre os rendimentos das aplicações financeiras, oriundos de recursos públicos que estiver aguardando serem aplicados na sua finalidade.”*

## Fundamentos

11. Preliminarmente à análise da Consulta, cumpre esclarecer que cabe à solução de consulta sanar dúvidas sobre interpretação da legislação tributária, quando demonstrado que há insegurança fundada da interessada quanto ao conteúdo da norma, nos termos dos arts. 46 e 52 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, configurando orientação oficial da RFB e produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula. Desse modo, pode-se afirmar que a solução de consulta não se destina a confirmar declarações de ordem fática, prestadas pela consulente, não se constituindo instrumento de reconhecimento da condição de entidade imune. O direito ao gozo da imunidade tributária está sujeito ao atendimento dos requisitos constitucionais e legais, competindo à própria consulente verificar o seu efetivo enquadramento nos ditames da norma. Devendo a RFB proceder à suspensão da imunidade no caso de ocorrer falta de observância dos requisitos legais.

*“Art. 46. O sujeito passivo poderá **formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado**.*

*Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.*

*(...)*

*Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:*

*I - em desacordo com os artigos 46 e 47;*

*(...)”*

12. Desse modo, tendo sido esclarecido que cabe à própria consulente verificar seu enquadramento ou não nas normas que tratam da imunidade, passa-se a analisar os questionamentos que reproduzem dúvidas de interpretação frente à legislação.

13. A imunidade tributária se refere a uma limitação ao poder de tributar que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Constituição Federal. O art. 150, VI, **alínea “a”** da CF, de 1988, trata **da imunidade recíproca de impostos** sobre o patrimônio, renda ou serviços **dos entes da Federação**. Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup> dispõe que *“a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios”*:

*“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, **ã**,” 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, **ã**,” 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.***

*(...)”*

14. O parágrafo 2º do art. 150 da CF estende a citada imunidade ao patrimônio, renda e aos serviços das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, vinculados às finalidades essenciais. Já o § 3º esclarece que referida imunidade não se aplica ao patrimônio, renda e serviços relacionados à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas de empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

15. O art. 173 da CF, de 1988, trata da exploração de atividade econômica pelo Estado e dispõe em seu § 2º que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não podem gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

*“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.*

*(...)*

---

<sup>1</sup> Curso de Direito Tributário, 15. ed. rev. e atual. - São paulo: Saraiva, 2003

---

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

*(...)*”

16. Percebe-se que a imunidade sob análise é direcionada especificamente a certos entes, tratando-se, assim, de uma imunidade subjetiva, que é estabelecida em função das pessoas a quem a norma outorga a imunidade, não sendo possível estendê-la a outras pessoas.

17. A consulente se constitui numa associação civil de direito privado, sem fins lucrativos, **distinguindo-se** das pessoas jurídicas de direito público, como dispõem os arts. 40, 41 e 44 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (o Código Civil).

*Código Civil*

*“Art. 40. As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado.*

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

*I - a União;*

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

*III - os Municípios;*

~~*IV - as autarquias;*~~

*IV - as autarquias, inclusive as associações públicas; [\(Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005\)](#)*

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

*Parágrafo único. Salvo disposição em contrário, as pessoas jurídicas de direito público, a que se tenha dado estrutura de direito privado, regem-se, no que couber, quanto ao seu funcionamento, pelas normas deste Código.*

*(...)*

*Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:*

***I - as associações;***

*II - as sociedades;*

*III - as fundações.*

*IV - as organizações religiosas; [\(Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003\)](#)*

*V - os partidos políticos. [\(Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003\)](#)*

*VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. [\(Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011\) \(Vigência\)](#)*

*(...)*”

18. A Lei nº 10.881, de 9 de junho de 2004, dispõe sobre os contratos de gestão entre a Agência Nacional de Águas e entidades delegatárias das funções de Agências de Águas relativas à gestão de recursos hídricos de domínio da União. Já o art. 51 da Lei nº 9.433, de 8 de janeiro de 1997, possibilita a **delegação, por prazo determinado, do exercício de funções de competência** das Agências de Água, enquanto estas não estiverem constituídas.

Lei nº 10.881, de 2004

*“Art. 1º A Agência Nacional de Águas – ANA poderá firmar contratos de gestão, por prazo determinado, com entidades sem fins lucrativos que se enquadrem no disposto pelo art. 47 da Lei no 9.433, de 8 de janeiro de 1997, que receberem delegação do Conselho Nacional de Recursos Hídricos – CNRH para exercer funções de competência das Agências de Água, previstas nos arts. 41 e 44 da mesma Lei, relativas a recursos hídricos de domínio da União.*

*§ 1º Para a delegação a que se refere o caput deste artigo, o CNRH observará as mesmas condições estabelecidas pelos arts. [42 e 43 da Lei no 9.433, de 8 de janeiro de 1997](#).*

*§ 2º Instituída uma Agência de Água, esta assumirá as competências estabelecidas pelos arts. [41 e 44 da Lei no 9.433, de 8 de janeiro de 1997](#), encerrando-se, em consequência, o contrato de gestão referente à sua área de atuação.*

*Art. 2º Os contratos de gestão, elaborados de acordo com as regras estabelecidas nesta Lei, discriminarão as atribuições, direitos, responsabilidades e obrigações das partes signatárias, com o seguinte conteúdo mínimo:*

*I - especificação do programa de trabalho proposto, a estipulação das metas a serem atingidas e os respectivos prazos de execução, bem como previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação a serem utilizados, mediante indicadores de desempenho;*

*II - a estipulação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza a serem percebidas pelos dirigentes e empregados das entidades delegatárias, no exercício de suas funções;*

*III - a obrigação de a entidade delegatária apresentar à ANA e ao respectivo ou respectivos Comitês de Bacia Hidrográfica, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do contrato de gestão, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, independentemente das previsões mencionadas no inciso II do caput deste artigo;*

*IV - a publicação, no Diário Oficial da União, de extrato do instrumento firmado e de demonstrativo de sua execução físico-financeira;*

*V - o prazo de vigência do contrato e as condições para sua suspensão, rescisão e renovação;*

*VI - a impossibilidade de delegação da competência prevista no [inciso III do art. 44 da Lei no 9.433, de 8 de janeiro de 1997](#);*

*VII - a forma de relacionamento da entidade delegatária com o respectivo ou respectivos Comitês de Bacia Hidrográfica;*

---

*VIII - a forma de relacionamento e cooperação da entidade delegatária com as entidades estaduais diretamente relacionadas ao gerenciamento de recursos hídricos na respectiva bacia hidrográfica.*

*(...)*”

*Lei nº 9.433, de 1997*

*“Art. 47. São consideradas, para os efeitos desta Lei, organizações civis de recursos hídricos:*

*I - consórcios e associações intermunicipais de bacias hidrográficas;*

*II - associações regionais, locais ou setoriais de usuários de recursos hídricos;*

*III - organizações técnicas e de ensino e pesquisa com interesse na área de recursos hídricos;*

*IV - organizações não-governamentais com objetivos de defesa de interesses difusos e coletivos da sociedade;*

*V - outras organizações reconhecidas pelo Conselho Nacional ou pelos Conselhos Estaduais de Recursos Hídricos.*

*(...)*

*Art. 51. O Conselho Nacional de Recursos Hídricos e os Conselhos Estaduais de Recursos Hídricos **poderão delegar a organizações sem fins lucrativos relacionadas no art. 47 desta Lei, por prazo determinado, o exercício de funções de competência das Agências de Água, enquanto esses organismos não estiverem constituídos.** [\(Redação dada pela Lei nº 10.881, de 2004\)](#)”*

19. Apesar de a consulente ter firmado contrato de gestão com o XXXXX, que é uma autarquia estadual, para exercer, em delegação temporária, as funções de uma Agência de Águas, tal situação não interfere em sua natureza, que não se **enquadra como Administração Direta, nem como entidade da Administração Indireta**, nos termos do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967:

*DL nº 200/1967*

*“Art. 4º A Administração Federal compreende:*

*I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.*

*II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:*

*a) Autarquias;*

*b) Empresas Públicas;*

*c) Sociedades de Economia Mista.*

*d) fundações públicas. [\(Incluído pela Lei nº 7.596, de 1987\)](#)”*

20. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) emitiu a Solução de Consulta (SC) nº 136, de 2 de junho de 2015, esclarecendo que *“é certo que a imunidade recíproca só se aplica às unidades federativas e às autarquias e fundações que elas mantêm, e somente em relação às finalidades essenciais destas. O que justifica a imunidade para autarquia e fundação é o fato de que elas atuam como longa manus do Estado, fazendo as vezes deste no atendimento das necessidades da população, sem exigir qualquer contraprestação, tendo como premissa a ação afirmativa de que o Estado deve prover a população dos bens e serviços que só ele pode fornecer”*.

21. Referida SC pontua quanto à extensão da imunidade recíproca à Empresa de Correios e Telégrafos e à Infraero por meio de decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) que *“apenas em situações especiais e circunstâncias específicas é que a empresa pública e a sociedade de economia mista prestam serviços públicos, por determinação constitucional.”* E finaliza afirmando que *“as decisões judiciais citadas se restringem às empresas que foram partes no processo, cada qual com especificidades próprias (...)”*. Não sendo possível estender tal imunidade de forma generalizada às empresas públicas ou sociedades de economia mista e de forma alguma, como pretendia erroneamente a consulente, ampliar a interpretação da norma constitucional acerca da imunidade, para abarcar pessoa jurídica de direito privado que não integra a Administração Pública, tendo apenas recebido temporariamente as funções de uma Agência de Águas, por meio de contrato de gestão.

22. Desse modo, tendo em vista que a consulente não pertence à Administração Direta ou Indireta, não há que se cogitar a aplicabilidade das disposições do art. 150, VI, “a” da Constituição Federal, que trata da imunidade recíproca.

23. Após os esclarecimentos acima, passa-se a analisar o questionamento quanto à imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. Referido dispositivo constitucional estabelece regras jurídicas acerca da imunidade quanto aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

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

*(...)*

*VI - instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

*(...)”*

24. A consulente afirma que exerce função educativa e de assistência social e por isso estaria abarcada pela imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF. Cita diversos dispositivos legais que tratam de saneamento básico e como teria sido responsável pela elaboração de projetos de saneamento entende que estaria prestando assistência social. Além disso, por

---

participar de trabalhos relativos à discussão dos recursos hídricos do estado entende estar prestando atividade educacional sujeita à imunidade.

25. Cumpre esclarecer que não basta que a pessoa jurídica alegue a prestação de atividade educacional e de assistência social para ser considerada instituição de educação ou de assistência social, é necessário que siga as diretrizes legais acerca de cada espécie de entidade e que preste eminente serviços educacionais ou de assistência social, ou seja, não é suficiente, por exemplo, para ser considerada instituição de educação, que uma entidade prestadora de serviços diversos realize palestras, já que tal fato não mudaria sua essência, que não seria de entidade voltada para a educação.

26. A Constituição Federal de 1988 trata, na seção IV do capítulo II, da assistência social, cujos objetivos seriam a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a integração ao mercado do trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária.

*Seção IV*  
*DA ASSISTÊNCIA SOCIAL*

*“Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:*

*I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;*

*II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;*

*III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;*

*IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;*

*V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.*

*(...)”*

27. Consta no sítio do Ministério do Desenvolvimento Social (MDS)<sup>2</sup> o conceito de Assistência Social nos seguintes termos:

*“A Assistência Social é uma política pública; um direito de todo cidadão que dela necessitar. Ela está organizada por meio do Sistema Único de Assistência Social (Suas), presente em todo o Brasil. Seu objetivo é garantir a proteção social aos cidadãos, ou seja, apoio a indivíduos, famílias e à comunidade no enfrentamento de suas dificuldades, por meio de serviços, benefícios, programas e projetos.”*

28. Quanto aos serviços e programas oferecidos como Assistência Social o MDS<sup>3</sup> esclarece:

---

<sup>2</sup> <http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/o-que-e>

<sup>3</sup> <http://mds.gov.br/assuntos/assistencia-social/servicos-e-programas>

---

*“A política de assistência social oferece um conjunto de serviços para garantir que o cidadão não fique desamparado quando ocorram situações inesperadas, nas quais a sua capacidade de acessar direitos sociais fica comprometida.*

*Essas situações podem estar relacionadas à idade da pessoa, ou quando algum membro da família depende de cuidados especiais, se envolve com drogas ou álcool, perde o emprego, se envolve em situações de violência, os membros da família se distanciam ou quando há algum desastre natural na comunidade.”*

29. A Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS), Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, conceitua entidades e organizações de assistência social como **aquelas sem fins lucrativos que prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela referida lei e aquelas que atuam na defesa e garantia de direitos**. Referida Lei declara, em seu art. 9º, a **necessidade de inscrição** das entidades e organizações de assistência social no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social ou Conselho de Assistência Social do distrito Federal, preliminarmente ao início de seu funcionamento.

*“Art. 2º A assistência social tem por objetivos: [\(Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

*I - a **proteção social**, que visa à garantia da vida, à redução de danos e à prevenção da incidência de riscos, especialmente: [\(Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

*a) a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; [\(Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

*b) o amparo às crianças e aos adolescentes carentes; [\(Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

*c) a promoção da integração ao mercado de trabalho; [\(Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

*d) a habilitação e reabilitação das pessoas com deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e [\(Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

*e) a garantia de 1 (um) salário-mínimo de benefício mensal à pessoa com deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família; [\(Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

*II - a **vigilância socioassistencial**, que visa a analisar territorialmente a capacidade protetiva das famílias e nela a ocorrência de vulnerabilidades, de ameaças, de vitimizações e danos; [\(Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

*III - a **defesa de direitos**, que visa a garantir o pleno acesso aos direitos no conjunto das provisões socioassistenciais. [\(Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

*Parágrafo único. Para o enfrentamento da pobreza, a assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, garantindo mínimos sociais e provimento de condições para atender contingências sociais e promovendo a universalização dos direitos sociais. [\(Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011\)](#)*

---

**Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos. (Redação dada pela Lei nº 12.435, de 2011)**

§ 1º São de atendimento aquelas entidades que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços, executam programas ou projetos e concedem benefícios de prestação social básica ou especial, dirigidos às famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

§ 2º São de assessoramento aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas ou projetos voltados prioritariamente para o fortalecimento dos movimentos sociais e das organizações de usuários, formação e capacitação de lideranças, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

§ 3º São de defesa e garantia de direitos aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas e projetos voltados prioritariamente para a defesa e efetivação dos direitos socioassistenciais, construção de novos direitos, promoção da cidadania, enfrentamento das desigualdades sociais, articulação com órgãos públicos de defesa de direitos, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei nº 12.435, de 2011)

(...)

**Art. 9º O funcionamento das entidades e organizações de assistência social depende de prévia inscrição no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso.**

(...)"

30. O Decreto nº 6.308, de 14 de dezembro de 2007, esclarece, em seu art. 1º, que **as entidades e organizações são consideradas de assistência social quando seus atos constitutivos definirem expressamente sua natureza, objetivos, missão e público alvo, de acordo com as disposições da Lei nº 8.742, de 1993.** Além disso, o referido Decreto cita, como características essenciais das entidades e organizações de assistência social, a realização de atendimento, assessoramento ou defesa e garantia de direitos na área da assistência social, a garantia à universalidade do atendimento, independentemente de contraprestação do usuário, a finalidade pública e a transparência nas suas ações.

Decreto nº 6.308/2007

**“Art. 1º As entidades e organizações são consideradas de assistência social quando seus atos constitutivos definirem expressamente sua natureza,**

---

**objetivos, missão e público alvo, de acordo com as disposições da Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993.**

*Parágrafo único. São características essenciais das entidades e organizações de assistência social:*

*I - realizar atendimento, assessoramento ou defesa e garantia de direitos na área da assistência social, na forma deste Decreto;*

*II - garantir a universalidade do atendimento, independentemente de contraprestação do usuário; e*

*III - ter finalidade pública e transparência nas suas ações.*

*(...)*

***Art. 3º As entidades e organizações de assistência social deverão estar inscritas nos Conselhos Municipais de Assistência Social ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal para seu regular funcionamento, nos termos do art. 9º da Lei no 8.742, de 1993, aos quais caberá a fiscalização destas entidades e organizações, independentemente do recebimento ou não de recursos públicos.***

*§ 1º Na hipótese de atuação em mais de um Município ou Estado, as entidades e organizações de assistência social deverão inscrever seus serviços, programas, projetos e benefícios no Conselho de Assistência Social do respectivo Município que se pretende atingir, apresentando, para tanto, o plano ou relatório de atividades, bem como o comprovante de inscrição no Conselho Municipal de sua sede ou de onde desenvolve suas principais atividades.*

*§ 2º Na inexistência de Conselho Municipal de Assistência Social, as entidades e organizações de assistência social deverão inscrever-se nos respectivos Conselhos Estaduais.*

***Art. 4º Somente poderão executar serviços, programas e projetos de assistência social vinculados à rede socioassistencial que integra o Sistema Único da Assistência Social - SUAS as entidades e organizações inscritas de acordo com o art. 3º.”***

31. Percebe-se, assim, que somente entidades ou organizações voltadas eminentemente para a assistência social, nos termos dos arts. 2º e 3º da LOAS, cadastradas em Conselho Municipal de Assistência Social, Conselho de Assistência Social do Distrito Federal ou Conselho Estadual de Assistência Social, este último apenas no caso de inexistência do Conselho Municipal, e que possuam em seus atos constitutivos natureza, objetivos, missão e público alvo de acordo com as disposições da LOAS, conforme art. 1º do Decreto nº 6.308, de 2007, podem ser definidas como instituições de assistência social, passíveis de serem alcançadas pela imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF, quanto ao patrimônio, renda ou serviços, desde que atendidos os requisitos da lei.

32. Quanto às entidades educacionais, consta, na seção I do capítulo II da CF, de 1988, que seus objetivos seriam o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. O art. 209 estabelece que o ensino é livre à iniciativa privada, desde que haja o cumprimento das normas gerais da educação nacional e a autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

CAPÍTULO III  
DA EDUCAÇÃO, DA CULTURA E DO DESPORTO  
Seção I  
DA EDUCAÇÃO

*“Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.*

*(...)*

*Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:*

*I - cumprimento das normas gerais da educação nacional;*

*II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.*

*(...)”*

33. É no sentido do necessário cumprimento dos requisitos previstos no art. 209 da CF pelas instituições de educação passíveis de imunidade de impostos que o STF tem proferido decisões em ações judiciais, conforme se observa a seguir:

- Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 378.666/DF, de 03/04/2012, cujo voto afirma que a interpretação das imunidades tributárias deve ser feita analisando-se a finalidade da referida norma. Dispõe o relator: *“(...) a imunidade concedida às instituições privadas de ensino possui como propósito promover o direito à educação assegurado pelo texto constitucional. Busca-se, no caso, incentivar a cooperação entre o Estado e a iniciativa privada, de modo a garantir maior efetividade àquele direito social. (...) a colaboração da iniciativa privada nessa seara está condicionada à observância das diretrizes constitucionais e legais que regem a atividade de ensino, sobretudo quanto à observância dos princípios expressos no art. 205 da Lei Maior. Dessa forma, compreensível que o constituinte tenha exigido que o exercício dessa atividade pela iniciativa privada só se legitime quando devidamente autorizado pelo Poder Público. Pois ao poder Público caberá aferir se a proposta educacional da instituição privada se coaduna com as diretrizes constitucionais atinentes à promoção do ensino. (...) Ademais a jurisprudência do Tribunal é no sentido de que lei ordinária pode fixar requisitos sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional, necessários para que essas usufruam da imunidade de que trata os autos (ADI 1.802-MC/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; RMS 27.093/DF, Rel. Min Eros Grau)”*.

- Recurso Extraordinário 797.325/RS, de 23/05/2014, cujo voto concluiu que *“(...) se o texto constitucional, na parte que trata da educação, estabelece condições para o exercício do ensino, não há como reconhecer a caracterização de uma instituição educacional sem o cumprimento das normas gerais de educação nacional e sem a autorização e avaliação da qualidade pelo Poder Público”*.

---

- Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 862.852/ES, de 24/11/2015, em cuja ementa consta: “*A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição deve constituir instrumento de fomento à atividade de ensino desenvolvida pela iniciativa privada, desde que essa a realize em conformidade com os princípios e normas constitucionais a que alude o Capítulo III, Seção I, Título VIII, da Magna Carta*”. O voto do referido Agravo, no qual se questionava a própria essência da entidade de educação, esclarece, nos mesmos termos do RE 797.325/RS, citado anteriormente, que para se constituir em instituição de educação é necessário a observância das normas gerais de educação nacional, a autorização para funcionamento e a avaliação da qualidade pelo Poder Público. **Sendo, assim, necessário para a caracterização de uma instituição como instituição de educação que sejam observados os princípios do art. 205 e atendidas as condições do art. 209 da CF.**

34. Consta-se, assim, que dentre as entidades ou organizações privadas somente as voltadas eminentemente para a educação, que cumpram as normas gerais de educação nacional e possuam autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público, nos termos do art. 209 da Constituição Federal, podem ser definidas como instituições de educação, passíveis de serem alcançadas pela imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF, quanto ao patrimônio, renda ou serviços, desde que atendidos os requisitos da lei.

35. Por fim, cumpre responder à consulente quanto à imunidade do Imposto sobre a Renda referente às aplicações financeiras.

36. Consta-se, por meio das disposições prescritas no § 4º do art. 150 da CF, que a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição se refere apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades:

“Art. 150 (...)

(...)

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

(...)”

37. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, analisando a possibilidade sob análise, emitiu o Parecer PGFN/CRJ nº 2.112, de 10 de novembro de 2011, o qual foi aprovado pelo Ministro da Fazenda em 13 de dezembro de 2011, sendo publicado, em seguida, o Ato Declaratório nº 17, de 20 de dezembro de 2011 pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, na qual houve a declaração: “*fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: nas ações judiciais que discutam a imunidade dos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras pelas entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, prevista no art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532/97*”.

38. Nos termos do art. 19, §§ 4º, 5º e 7º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, em conjunto com o inciso II do referido artigo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil fica

vinculada ao entendimento publicado em Ato Declaratório aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, em virtude de jurisprudência pacífica do STF:

*“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese de a decisão versar sobre: [\(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004\)](#)*

(...)

***II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)***

(...)

*§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)*

*§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)*

*§ 6º - (VETADO). [\(Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013\)](#)*

*§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. [\(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)”*

39. Além disso, consta no Ato Declaratório Normativo nº 27, emitido pela Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal, em 27 de julho de 1993, que “(...) rendimentos oriundos de aplicações financeiras efetuadas pelas entidades imunes referidas no Art. 150, VI, ‘a’, ‘b’ e ‘c’, e Parágrafo 2º, da Constituição Federal, exclusivamente decorrentes de recursos que aguardam destinação específica, não se sujeitam à incidência do imposto de renda (...)”. Já o art. 72 da Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, dispõe acerca da dispensa de retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, no caso de o beneficiário do rendimento declarar à fonte pagadora, por escrito, sua condição de entidade imune.

*“Art. 72. Está dispensada a retenção do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, quando o beneficiário do rendimento declarar à fonte pagadora, por escrito, sua condição de **entidade imune**.*

---

*§ 1º Para fins do disposto neste artigo, a entidade deverá apresentar à instituição responsável pela retenção do imposto declaração, na forma prevista no Anexo III, em 2 (duas) vias, assinada pelo seu representante legal.*

*§ 2º A instituição responsável pela retenção do imposto arquivará a 1ª (primeira) via da declaração, em ordem alfabética, que ficará à disposição da RFB, devendo a 2ª (segunda) via ser devolvida ao interessado, como recibo.*

*§ 3º O descumprimento das disposições previstas neste artigo implicará a retenção do imposto sobre os rendimentos pagos ou creditados.”*

40. Diante do exposto, pode-se afirmar que, desde que cumpridos os requisitos legais, a imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, “c” da CF, relativa ao patrimônio, renda e serviços das instituições efetivamente caracterizadas como de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, abarca também os rendimentos auferidos em aplicações financeiras.

## **Conclusão**

41. Diante dos fundamentos expostos, propõe-se a solução da presente consulta, respondendo à consulente que a imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal de 1988 não se dirige à pessoa jurídica de direito privado que não integra a Administração Pública e que apenas exerce por delegação temporária as funções de uma Agência de Águas.

42. Instituição de Assistência Social, passível de enquadramento na regra da imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, “c” da CF, caso atenda aos requisitos das Leis nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e desde que seja sem fins lucrativos, é aquela voltada eminentemente para a assistência social, nos termos dos arts. 2º e 3º da LOAS, cadastradas em Conselho Municipal de Assistência Social, Conselho de Assistência Social do Distrito Federal ou Conselho Estadual de Assistência Social, este último apenas no caso de inexistência do Conselho Municipal, e que possua em seu ato constitutivo natureza, objetivos, missão e público alvo de acordo com as disposições da LOAS e possua características condizentes com as exigidas pelo art. 1º do Decreto nº 6.308, de 2007.

43. Instituição Privada de Educação, passível de enquadramento na regra da imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, “c” da CF, caso atenda aos requisitos das Leis nº 5.172, de 1966, e nº 9.532, de 1997, e desde que seja sem fins lucrativos, é aquela voltada eminentemente para a educação, que cumpra as normas gerais de educação nacional e possua autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público, nos termos do art. 209 da Constituição Federal.

44. Cumpridos os requisitos legais, a imunidade de impostos prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição, abarca também os rendimentos auferidos em aplicações financeiras.

Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

---

Assinado digitalmente  
Ângela Machado Góes  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05- Substituta

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

Assinado digitalmente  
Mirza Mendes Reis  
Auditora- Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit