

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA

AJU: ASSESSORIA JURÍDICA

ORIGEM: PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO FÉLIX

PROCESSO Nº 08765e21

PARECER Nº 00951-21

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA. VIABILIDADE. RENÚNCIA DE RECEITA. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. ENTIDADE DE UTILIDADE PÚBLICA.

1) A viabilidade de conceder imunidade de tributos uma associação civil de direito privado, sem fins lucrativos, é possível, desde que atendidos os requisitos fixados na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

2) A isenção de tributos municipais à associações ou entidades sem fins lucrativos declaradas por lei como sendo de utilidade pública no Município consulente, deverá ser formalizada nos termos do art. 176 do Código Tributário Nacional, ou seja, através de lei devidamente aprovada pelo Poder Legislativo local, na qual deverá ficar especificado, dentre outras disposições, as condições e requisitos exigidos para sua concessão, o tributo em que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

3) A renúncia de receita pode ocorrer em consonância com o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, c/c art. 179, do Código Tributário Nacional.

A Prefeitura Municipal de São Félix, na pessoa de seu mandatário, o Sr. Alex Sandro Aleluia de Brito, através de expediente endereçado a este Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, aqui tombado sob o nº 08765e21, questiona-nos em sede de consulta:

“a) As associações civis de direito privado, sem fins lucrativos, declaradas por lei como de utilidade pública, que prestem serviço de saúde e recebam recursos públicos do Sistema Único de Saúde (SUS) e, também, recursos privados

oriundos de prestação de serviços particulares de saúde, gozam de imunidade tributária, prevista no art. 150, alínea “c” e §4º, da Constituição Federal do Brasil?

b) As associações ou entidades sem fins lucrativos, quando declaradas por Lei como sendo de Utilidade Pública Municipal, ainda que a lei nada se refira sobre matéria tributária, ficam isentas ou afastadas da incidência dos tributos municipais?

c) Não havendo previsão expressa na Lei que declara de utilidade pública as associações e entidades municipais, nem mesmo havendo previsão na legislação esparsa municipal e sendo elas sem finalidade lucrativa e colocando suas instalações à disposição do Município, seria correto reconhecer em favor das mesmas isenção ou não incidência de tributos municipais?

Em suposto parecer opinativo positivo sobre os questionamentos, supra, considerando, portanto, regular a isenção para associações ou entidades sem fins lucrativos. Surge um necessário esclarecimento sobre outro tema:

Ocorre renúncia de receita quando a Administração municipal abre mão de ingresso de recursos financeiros nos seus cofres públicos, mas, estritamente, em conformidade com a legislação vigente, orçamentária e/ou tributária, decorrente de imunidade tributária ou isenção fiscal, reconhecida ou concedida a associações civis, sem fins lucrativos?”.

Antes de nos debruçarmos sobre as temáticas sob exame, é oportuno registrar que os pronunciamentos desta Unidade Jurídica, com relação aos processos de Consulta, por força do art. 3º, §4º, da Res. TCM nº 1.392/2019 - Regimento Interno, são confeccionados sempre em tese, razão pela qual não nos cabe analisar e opinar diante de qualquer caso concreto que porventura se apresente.

As orientações lançadas neste opinativo norteiam-se, sem a pretensão de esgotar o tema, nas normas atualmente vigentes, somada aos posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários a respeito da matéria que, em face das transformações provocadas pela pandemia nas relações jurídicas, reclamam do Legislador, bem como dos operadores do Direito, Gestores, Órgãos de Fiscalização, etc. constante atualização.

Ademais, ressalte-se que, na casuística, tendo em vista as peculiaridades de cada situação apresentada, esta Corte de Contas, mediante decisão do Tribunal Pleno ou Câmara, pode emitir pronunciamento dissonante sobre o assunto ora tratado.

Cabe, ainda, pontuar que o enfrentamento dos questionamentos em tela implica na análise, a seguir, em tópicos individuais, a fim de facilitar um maior entendimento acerca da matéria ora consultada.

De início, antes de adentrarmos no mérito da Consulta propriamente dito, vale lembrar que associações sem fins lucrativos são entidades de direito privado, dotadas de personalidade jurídica e caracterizadas pelo agrupamento de pessoas para a realização e consecução de objetivos e ideais comuns, sem finalidades lucrativas.

Assim, uma associação sem fins lucrativos poderá ter diversos objetivos, dentre eles os objetivos sociais que observam o princípio da universalização dos serviços, como por exemplo, a promoção gratuita da saúde.

Sobre a vedação à finalidade lucrativa, urge esclarecer, não há impedimento para que as entidades de interesse social comercializem bens e serviços, obtendo lucro com tais atividades. O que não se admite, em verdade, é a distribuição de dividendos ou excedentes operacionais – independentemente da denominação que se lhes dê – entre os sócios, associados, dirigentes, conselheiros, doadores ou empregados. Impõe-se, em outras palavras, que toda receita auferida por instituições sem fins econômicos seja revertida aos objetivos a que se proponham.

Aliás, a não-distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas, a qualquer título, constitui-se em requisito para que a entidade goze de imunidade fiscal (art. 14, I, Lei nº 5.172/66), bem como possa se habilitar às qualificações e títulos conferidos por entes públicos, visando à concessão de isenções, vantagens e convênios (Lei nº 91/35, Decreto nº 50.517/61 e alterações posteriores).

Dito isso, é oportuno esclarecer que o enfrentamento do questionamento em discussão implica na análise, em tópicos individuais, de algumas matérias relacionadas à temática central que se mostram imprescindíveis para o deslinde da Consulta, destacando, desde já, que nenhuma entidade é imune e isenta. Em outros termos, ou a instituição é imune ou é isenta e, para isso, é fundamental entendermos a diferença das duas situações, como veremos a seguir:

1. VIABILIDADE DE CONCESSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS.

A imunidade tributária deverá concedida pela Constituição Federal, a qual preceitua, em seu artigo 150, VI, “c” :

à “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado 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;

(...)” (destaques aditados)

Daí se extrai que a Constituição Federal garante imunidade tributária a algumas pessoas jurídicas, inclusive instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos estabelecidos na Lei.

Por sua vez, o artigo 146, II, também da CF dispõe que:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

(...)” (destaques aditados)

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta Magna com o *status* de Lei Complementar, em seu artigo 9º, IV, “c”, também disciplina que:

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

(...)” (destaques aditados)

Já o artigo 14 do CTN vaticina que:

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

(...)”

Depreende-se, pois, que uma associação civil de direito privado, exemplificativamente, pode ser beneficiária de imunidade quanto ao pagamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de Imposto Sobre Serviço, desde que atendidos os requisitos fixados na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, como, por exemplo, não ter finalidade lucrativa e não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

Não fosse isso, a imunidade sob enfoque diz respeito apenas e tão somente aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, referentes às finalidades essenciais da aludida entidade. Perceba-se que o artigo 150, § 4º, da CF e o artigo 14, § 2º, do CTN estabelecem que:

“Art. 150. (...)”

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

(...)” (destaques aditados)

“Art. 14. (...)”

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

No que se refere à imunidade do pagamento da cota patronal do INSS, insta anotar que o artigo 195, § 7º, da CF estatui que:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

beneficentes § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)”

Ou seja, para gozar da imunidade prevista no supracitado dispositivo legal, a entidade deve ser beneficente de assistência social (conceito distinto do de instituição de assistência social sem fins lucrativos – artigo 150, VI, “c”, da CF), assim definida nos termos da Lei Ordinária.

Em 23 de fevereiro de 2017, na conclusão do julgamento do RE-RG 566.622/RS, o Supremo Tribunal Federal adotou a posição que exigia edição de lei complementar para regular os contornos materiais da imunidade. Na ocasião, fixou-se a tese relativa ao Tema 32 de Repercussão Geral, nos seguintes termos: “Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”.

A título de ilustração, transcrevemos a seguir tal entendimento:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. 2. “Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.”. 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente.” (ADI 2028, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Relatora p/ Acórdão: Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 02/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-095 DIVULG 05/05/2017 PUBLIC 08/05/2017)

Contudo, a tese de repercussão geral do Tema 32 foi reformulada pelo plenário do STF em razão dos embargos de declaração opostos nas ADIs 2028, 2036, 2228 e 2621, em que restou consignado que aspectos meramente procedimentais referentes a certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigindo-se lei complementar para definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, §7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas.

A reformulação da tese foi fixada no seguinte sentido: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

Note-se que a nova redação dada à tese em nada alterou aquela fixada em 2017, qual seja, a de que as condições para gozo da imunidade devem estar previstas em lei complementar. Afinal, a nova redação apenas reafirma que a utilização de tal instrumento normativo é a forma exigível para fixação dos requisitos necessários à fruição da imunidade, os quais agora denominaram-se contrapartidas.

Na verdade, a tese fixada reafirma que os requisitos para fruição da imunidade devem estar previstos em Lei Complementar, o que está em plena harmonia com o disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

Ademais, replicando o mesmo entendimento apresentado em face do artigo 55 da lei 8.212/91, o Supremo Tribunal Federal concluiu exame da ADI 4480, nesse momento analisando especificamente os dispositivos do mais recente normativo que trata do tema, a Lei 12.101/09, que por maioria de votos (vencido apenas o ministro Marco Aurélio, que dava provimento total), os ministros decidiram por julgar parcialmente procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade de diversos dispositivos da lei, em especial as contrapartidas como bolsa de estudos e prestação de serviços gratuito para concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

De todo modo, manteve ainda a necessidade de certificação pelo Poder Público como forma de fiscalização e controle administrativo de aspectos meramente procedimentais, evitando assim o direito da imunidade para falsas entidades.

Em resumo, diante dos mencionados julgados do STF, podemos concluir que atualmente os requisitos exigíveis para fruição da imunidade insculpida no § 7º do art. 195 da CF são aqueles listados no art. 14 do Código Tributário Nacional, até que seja editada lei complementar, acrescidos das normas procedimentais da Lei 12.101/09, mantendo-se a prerrogativa da necessidade de certificação para fazer jus ao direito da imunidade constitucional (ainda carece de solução definitiva a discussão referente a tal exigência, o

que deverá ocorrer somente após o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário 566622).

Urge transcrever o art. 1º, da Lei nº 12.101/2009 que, dentre outros, “Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social”, o qual estipula que:

“Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.”

Logo, é possível uma associação civil de direito privado, sem fins lucrativos, gozar de imunidade com relação ao pagamento da cota patronal do INSS, mas, para tanto, deverá ser reconhecida como entidade beneficente de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, nos termos da Lei nº 12.101/2009.

Saliente-se que a matéria versada nesta Consulta também já foi examinada pela DAM - Diretoria de Assistência aos Municípios deste Tribunal de Contas, que assim se posicionou:

“Conforme exposto, a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF se dá em relação a impostos, que é espécie tributária distinta das contribuições para custeio da previdência social, previstas no art. 195, §7º, da Carta.

Assim, preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN, a entidade faz jus a imunidade de impostos sobre patrimônio, renda e serviços, imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF, pois, como visto, os requisitos estão dispostos nessa Lei Complementar.

Para que alcance a imunidade incidente sobre a contribuição para a seguridade social, as entidades beneficentes de assistência social deve cumprir com os requisitos estabelecidos pela Lei nº 8.742/93, que dispõe sobre a organização da Assistência Social e a Lei nº 12.101/09, que dispõe sobre a certificação das

entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuição para a seguridade social.”

Por todo o exposto, conclui-se que é possível uma associação civil de direito privado, ser beneficiária de imunidade quanto ao pagamento de impostos (exemplificativamente, Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto Sobre Serviço), desde que atendidos os requisitos fixados na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, como, por exemplo, não ter finalidade lucrativa e não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, restringindo-se a referida imunidade aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, referentes às finalidades essenciais da aludida entidade.

De igual modo, também é possível uma associação civil de direito privado, sem fins lucrativos, gozar de imunidade com relação ao pagamento da cota patronal do INSS, mas, para tanto, deverá ser reconhecida como entidade beneficente de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, nos termos da Lei nº 12.101/2009.

2. VIABILIDADE DE CONCESSÃO DE ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS MUNICIPAIS PARA ASSOCIAÇÕES OU ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS, DIANTE DO SILÊNCIO DA LEI E/OU DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL QUE CONCEDEM A ESTAS O TÍTULO DE UTILIDADE PÚBLICA MUNICIPAL.

Sobre a viabilidade de conceder isenção de tributos municipais a associações ou entidades sem fins lucrativos declaradas por lei como sendo de utilidade pública municipal, ainda que a lei nada se refira sobre matéria tributária (silêncio da lei), ou, até mesmo, que inexista previsão legal municipal quanto a tal declaração (ausência de lei), verifica-se que a concessão de isenção, como forma de exoneração do crédito tributário, deve ser procedida nos termos do CTN, observadas as demais disposições do referido diploma legal.

Inicialmente, cumpre-nos esclarecer que uma lei é omissa quando não trata de um determinado assunto, ou seja, ela não prevê uma determinada circunstância; e que a ausência de lei (omissão legislativa) significa que o administrador não pode agir, mesmo

que tal conduta não seja proibida. Como averba Celso Antônio Bandeira de Mello, “a atividade administrativa deve não apenas ser exercida sem contraste com a lei, mas, inclusive, só pode ser exercida nos termos da autorização contida no sistema legal”. (Curso de Direito Administrativo. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 76.).

A respeito da isenção, o Código Tributário Nacional assim disciplina:

"Art. 176 - A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único - A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares."

"Art. 177 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104."

"Art. 179 - A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º - Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º - O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155."

Depreende-se, portanto, que tal viabilidade de concessão de isenção tributária municipal a associações ou entidades sem fins lucrativos declaradas por lei como sendo de utilidade pública municipal, deverá ser formalizada nos termos do art. 176 do Código Tributário Nacional, ou seja, através de lei devidamente aprovada pelo Poder Legislativo local, na qual deverá ficar especificado, dentre outras disposições, as condições e requisitos exigidos para sua concessão, o tributo que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

A obediência ao princípio da impessoalidade significa, em outras palavras, que a decisão de isentar ou não do tributo deve ser fundada em razões objetivas e racionalmente comprováveis. Esta aludida racionalidade é a próprio ordenamento jurídico, dos valores que acolhe e das diretivas que fixa.

Especial atenção deve ser dada ao princípio da igualdade, a exigir critérios isonômicos na concessão destas vantagens e da proporcionalidade na sua tríplice dimensão, compreendendo adequação, necessidade e razoabilidade na concessão de vantagens pelo poder público às sociedades e/ou entidades já mencionadas, afastando a concessão de benefícios desproporcionais, irrazoáveis ao que o erário e a sociedade podem suportar.

Tal concessão, repita-se, além dos requisitos supramencionados, deve ser autorizada por lei, respeitado ainda o princípio da anterioridade, sendo imprescindível a demonstração de contrapartidas de efetivo conteúdo social e de benefício à coletividade.

3. OCORRÊNCIA DE RENÚNCIA DE RECEITA

De imediato, é imprescindível transcrevermos o disposto no art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, já que esta lei disciplina a aplicação da renúncia de receita tributária, tema deste tópico da Consulta sob enfoque:

"Art. 14 - A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pela menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º - A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º - Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º - O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança."

Esta norma é clara ao estabelecer que a concessão da isenção **somente poderá ocorrer se atendidos três aspectos fundamentais:**

a) as disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias

b) conter a estimativa de impacto orçamentário-financeiro envolvendo o exercício em que se efetivar e os dois subsequentes; e

c) atender, ainda, a uma das seguintes condições:

1) demonstrar que a renúncia em questão está devidamente contemplada na estimativa de receita consubstanciada na Lei Orçamentária, e que, por conseguinte, não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 14, I); ou

2) a renúncia de receita deve estar acompanhada das correspondentes medidas de compensação a serem efetivadas no triênio referenciado no *caput*, por meio de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Cumprir observar que, quanto a esta última condição, por expressa disposição legal (§ 2º, art. 14), o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de natureza tributária entrará em vigor tão-somente após implementadas as medidas ali referenciadas, ou seja, a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A Constituição Federal, por sua vez, estabelece que:

"Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

§ 1º - Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária."

Renunciar à receita não significa, necessariamente, existência de irregularidade, entretanto, cabe ao Administrador Público, dentre outras providências, efetuar a devida prestação de contas, além do que, quando se relaciona à matéria tributária, deve encontrar-se em consonância, especialmente, com os ditames do Código Tributário Nacional, como a seguir veremos.

Antes, porém, urge lembrar que isenção é hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada. Entretanto, a isenção só será considerada como renúncia tributária para efeito do acima transcrito artigo 14, da LRF se for de caráter especial ou não geral. Esta é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

Vejamos, agora, então, o que reza o CTN sobre as isenções concedidas em caráter não geral, doutrinariamente classificadas como especiais:

Art. 179 - A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º - Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º - O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155."

A aplicação das isenções não gerais tratadas pelo § 1º, do art. 14, da LRF c/c art. 179, *caput*, do CTN, serão, portanto, efetivadas, por despacho da autoridade administrativa, mediante requerimento com o qual o interessado **faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.**

Por fim, resta esclarecer que as imunidades tributárias, por outro lado, são previstas na Constituição Federal, não estando submetidas à legislação municipal, não podendo, desta forma, ser caracterizada como renúncia de receita do Município.

4. CONCLUSÃO

A viabilidade de conceder imunidade de tributos a uma associação civil de direito privado, é possível, desde que atendidos os requisitos fixados na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, como, por exemplo, não ter finalidade lucrativa e não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, restringindo-se a referida imunidade aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, referentes às finalidades essenciais da aludida entidade.

A viabilidade de conceder isenção de tributos municipais à associações ou entidades sem fins lucrativos declaradas por lei como sendo de utilidade pública no Município consulente, deverá ser formalizada nos termos do art. 176 do Código Tributário Nacional, ou seja, através de lei devidamente aprovada pelo Poder Legislativo local, na qual deverá ficar especificado, dentre outras disposições, as condições e requisitos exigidos para sua concessão, o tributo em que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

Sobre a possibilidade de ocorrência de renúncia de receita mister se faz atentar-se as previsões do art. 14, da LRF c/c art. 179, do CTN, as quais estabelecem regras para tal ocorrência.

É o parecer, s.m.j..

Salvador, Bahia, 05 de julho de 2021.

Gustavo Moreira Ramiro

Assessor Jurídico