

**LIMITES TERRITORIAIS À ATUAÇÃO DE ENTIDADES IMUNES COM
VISTAS À OBTENÇÃO DE RECURSOS***

**TERRITORIAL LIMITS TO THE IMPLEMENTATION OF IMMUNE ENTITIES
WITH A VIEW TO THE OBTAINMENT OF RESOURCES**

José Eduardo Sabo Paes**
Hugo Leonardo Zaponi Teixeira***

RESUMO: Em um ordenamento jurídico com variadas normatizações dispostas a regular o Terceiro Setor, mormente quanto às especificidades de sua tributação, apresenta-se requisito de lei que, para fins de legítima fruição de imunidade tributária, demanda sejam os recursos de instituições sem fins lucrativos ou beneficentes de assistência social aplicados integralmente no território nacional (art. 14, inciso II, do CTN). Em momentos de crise econômica e necessidade de otimização institucional buscam aquelas entidades alternativas à sustentabilidade, a fim de angariar receitas, dentre as quais se desponta uma de enorme potencial, mas de aparente impossibilidade jurídica: a atuação no mercado internacional. Este estudo investiga a possibilidade de tais entidades promoverem suas atividades fora do território nacional, sem que disto resulte violação às normas de tributação, mantendo-se a respectiva imunidade.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Mercado internacional. Limites territoriais

* Artigo recebido em 11.11.2016
Artigo aceito em 20.12.2016

Fomento: Fundação Banco do Brasil. Artigo produzido no âmbito do Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas no Terceiro Setor

** Doutor em Direito pela Universidad Complutense de Madrid. É professor do programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília e Coordenador do Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor (NEPATS) e do Grupo de Pesquisa Terceiro Setor e Tributação Nacional e Internacional: formas de integração e repercussão na sociedade, ambos da Universidade Católica de Brasília. Brasília - DF E-mail: sabo@mpdft.mp.br

*** Advogado, especialista em Direito do Terceiro Setor. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília – UCB, área de concentração “tributação do Terceiro Setor”. Brasília - DF E-mail: hugo_zaponi@hotmail.com



ABSTRACT: In a legal system with various regulations that are willing to regulate the Third Sector, especially regarding the specificities of their taxation, a requirement of a law is presented that, for purposes of legitimate enjoyment of tax immunity, demand is the resources of non-profit institutions Or social assistance beneficiaries fully applied in the national territory (article 14, item II, of the CTN). In times of economic crisis and the need for institutional optimization, these entities are looking for alternatives to sustainability in order to raise revenues, among which there is an enormous potential, but an apparent legal impossibility: the performance in the international market. This study investigates the possibility of such entities promoting their activities outside the national territory, without this violating the tax rules, while maintaining their immunity.

Keywords: Tax immunity. International market. Territorial limits

1. Introdução

O Terceiro Setor, à exata medida em que avoluma seu crescimento quantitativo e qualitativo quanto à realização de seus fins públicos, desafia cada vez mais os *experts* que a ele profissionalmente se dedicam. Das atividades-meio às atividades-fim, inúmeras são as circunstâncias não apenas pragmáticas, mas principalmente teóricas (especialmente jurídicas) que diuturnamente tem de ser suplantadas para manutenção de conformidade normativa por parte de entidades sem fins lucrativos.

O atual regime jurídico referente ao Terceiro Setor bem nos evidencia a gama de normatizações específicas destinadas às associações e fundações que se dedicam aos desígnios públicos: certificação (Lei nº 12.101/2009, que regula a concessão do certificado de entidade beneficente de assistência social), contratualização (Lei nº 13.019/2014, que estabelece, dentre outros aspectos, o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil) e sustentabilidade (que, atualmente em implementação por Grupos de Trabalhos específicos, destinam esforços basicamente à regulamentação de formas que viabilizem a captação



de recursos – a exemplo da criação de fundos patrimoniais¹ – e a otimizada “tributação filantrópica”, aqui compreendida desde a atualização do direito manifesto em imunidades tributárias até à criação de regime jurídico fiscal diferenciado àquelas entidades, como o “simples social”²).

Nesse emaranhado de normas, cada qual com sua particularidade e não raro ignorando a visualização do sistema jurídico como um todo – perpetrando aparentes conflitos de normas, como no caso de remuneração de dirigentes³ –, é que associações e fundações veem-se obrigadas a se lançarem ao mercado⁴ e/ou adotarem estratégias específicas para angariarem recursos a fim de manterem e/ou otimizar seus fins/atividades institucionais

¹ Sobre o assunto, atualmente, tramitam 02 (dois) Projetos de Leis, um da Câmara dos Deputados, de n. 4.643/2012, de Autoria da Deputada Bruna Furlan e, o outro, do Senado Federal, de n. 16/2015, Autoria da Senadora Ana Amélia.

² O “Simples Social”, denominação atribuída à tentativa de enquadrar entidades sem fins lucrativos à lógica do simples social, propiciando a entidades não imunes a fruição de tributação mais justa e facilitada por intermédio de alteração normativa que seria viabilizada pela Lei Complementar n. 155, de 27 de outubro de 2016, **restou vetado**, a par da Mensagem de Veto nº 589, nos seguintes termos: “Os dispositivos violam o propósito previsto no artigo 146, inciso III, alínea ‘d’, e no art. 179 da Constituição, que visam criar tratamento diferenciado para micro e pequenos empreendimentos, não guardando relação com a natureza jurídica das instituições contempladas nos dispositivos ora vetados, que são entidades sem fins lucrativos.”. Para maiores detalhes, confira-se https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-589.htm. Acesso em 1º de dezembro de 2016.

³ Conquanto recentemente inserido ao texto de leis expressa possibilidade de remuneração a dirigentes de entidades sem fins lucrativos, persiste ainda hoje considerável margem de insegurança jurídica aos Administrados na medida em que a Lei n. 9.532/97, no ponto em que trata do assunto (art. 12, §2º, alínea “a”, ao dispor: “...desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999...”) – e diferentemente do quanto feito pela Lei n. 12.101/2009, está em seu artigo 29, inciso I –, “sugere” indevida e equivocada exigência de cumprimento, para legítima possibilidade de remuneração, dos requisitos de gratuidade (em casos de educação e saúde), exigida pela Lei n. 9.790/99 em seus artigos 3º (incisos III e IV) e 16. Trata-se, a nosso ver, de flagrante equívoco decorrente da não compreensão, por parte do Legislador, do macro contexto do Terceiro Setor, ensejando aparente contradição entre as imunidades tributárias devidas a instituições sem fins lucrativos e às beneficentes de assistência social.

Para maiores reflexões confira-se GRAZZIOLI, Airton; PAES, José Eduardo; DOS SANTOS, Marcelo H.; DE FRANÇA, José A. **Organizações da sociedade civil: associações e fundações – constituição, funcionamento e remuneração de dirigentes**. São Paulo: EDUC, 2016.

⁴ Equivocadamente, muitos tendem a “negar a possibilidade de que as fundações e as associações possam intervir na distribuição de bens e serviços de forma empresarial”. Para estes, suas receitas “deveria proceder unicamente dos rendimentos seu patrimônio ou de doações e subvenções, e sua atividade deveria ser limitada a um âmbito meramente de prestação de serviços de caráter gratuito”. Todavia, não é o que verdadeiramente se dá com o Terceiro Setor. E assim, realmente, sequer poderia ser. Como já defendido, “na atualidade, evidencia-se a necessidade de que as fundações e as associações devam intervir no mercado, para obtenção de recursos que possibilitem o cumprimento efetivo de seus fins” (PAES, 2013, p. 439).



sempre atentas, contudo, ao rígido sistema normativo vigente, especialmente quanto às imunidades tributárias.

E é quanto às imunidades tributárias – temática inserida ao MROSC no eixo da sustentabilidade – que o presente estudo se debruça, particularmente ao requisito normativo de tributação descrito no Código Tributário Nacional, em seu artigo 14, inciso II, segundo o qual as entidades imunes devem aplicar *“integralmente, no País, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais”* (grifos nosso).

Especificamente, e tendo assente nosso entendimento quanto à permissibilidade legal de investimentos financeiros fora do território nacional, perquirimos aqui a legítima possibilidade de uma entidade imune concretizar atividade institucional em território estrangeiro, sem que disto resulte violação àquele preceito tributário regulador da imunidade tributária deferida às entidades de educação ou de assistência social (inciso II do artigo 14).

À consecução deste mister, então, dividimos este artigo em 04 (quatro) partes. De início, delimitamos objetivamente a imunidade tributária deferida às entidades de educação ou de assistência social, especialmente quanto ao requisito aqui em estudo. Após, seguimos ao segundo tópico para contextualizar a “gratuidade de atividade institucional” no cenário das imunidades tributárias. Por sua vez, no terceiro item do artigo, dispomo-nos a indagar e sugerir os limites e possibilidades à realização de atividades institucionais fora do território nacional, isto sem que se viole aquele requisito de tributação (art. 14, II, do CTN). Finalmente, segue conclusão.

2. INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS, ENTIDADES BENEFICENTES, IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E SEUS REQUISITOS

Embora muitos afirmem que entidades sem fins lucrativos e beneficentes de assistência social são as mesmas pessoas para fins de fruição de imunidades tributárias, isto é, entidades que destinam seus esforços à implementação de direitos sociais (especificamente a saúde, educação e a



assistência social em sentido estrito) sem pretensões de obter e partilhar lucro, já definiu o Supremo Tribunal Federal que entidades sem fins lucrativos de educação, saúde e de assistência social são imunes, apenas e tão somente, aos impostos (art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88) enquanto as beneficentes de assistência social são imunes não só àquele tributo (impostos de quaisquer dos entes federados), como também, e principalmente, às contribuições sociais (art. 195, §7º, da CF/88).⁵

E a justificativa para tanto, como também evidencia o Ministro Teori Zavascki em voto-vista apresentado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028-DF⁶, amparado em doutrina de Marco Aurélio Greco, reside no fato de que a imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º, da CF/88 é informada não apenas na limitação ao poder de tributar, impondo-se adequação tributária à capacidade contributiva, mas também, e principalmente, no princípio da solidariedade, almejando-se o cumprimento de determinadas finalidades. Enquanto a imunidade deferida em relação aos impostos (art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88) tutela interesses frente ao Poder de Império (resguardando capacidade contributiva), a imunidade do artigo 195, §7º (frente às contribuições sociais) imuniza a natureza da finalidade empreendida pela instituição:

Note-se que a razão da imunidade é diferente conforme se trate de impostos ou contribuições. Os impostos estão informados pelo princípio da capacidade contributiva e são manifestação típica do poder de império que o Estado está revestido. A constituição imuniza certas pessoas ou coisas como forma de protegê-las de tal ‘império’. As contribuições, porém, estão informadas pelo princípio da solidariedade que emana da participação em determinado grupo e em busca de certa finalidade. Por isso, não há porque imunizar a um poder de império; imuniza-se, isto

⁵ Nesse sentido, em exemplo, confira-se o Recurso Extraordinário, representativo de repercussão geral, n. 636.941/RS, de Relatoria do Ministro Luiz Fux.

⁶ Notícia sobre retorno do julgamento com voto-vista de Sua Excelência disponível em <http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327688>. Acesso em 20 de outubro de 2016. Cópia do voto do Min. Teori Zavascki disponível em <http://www.migalhas.com.br/arquivos/2016/10/art20161020-01.pdf>. Acesso em 16 de novembro de 2016.



sim (por exemplo, artigo 195, §7º), em função da natureza da atividade exercida. Ou seja, se alguém já atua em sintonia com as finalidades qualificadas constitucionalmente, resulta liberada da respectiva exigência.⁷

Afirma-se, assim, que “entidade beneficente de assistência social” não é conceito equiparável ao de “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”, vez que das entidades beneficentes demanda-se cumprimento não apenas dos requisitos descritos no artigo 14, do Código Tributário Nacional – reproduzidos por legislação ordinária regulamentadora da concessão do certificado de entidade beneficente de assistência social, atualmente a Lei nº 12.101/2009 –, como também de regras pertinentes a sua conformação como entidade adjetivada por beneficente, o que se dá a par de qualificação deferida por Ministério competente, a par daquela Lei nº 12.101/2009.

Compreende-se, pois, que muito embora exista sensível diferenciação entre aquelas entidades – circunstâncias estas em definitiva afirmação perante o Supremo Tribunal Federal no bojo da ADI 2028 e que merecerá aprofundamento em estudo oportuno e próprio –, dúvidas não há que de ambas exige-se requisitos comuns, especialmente no que diz respeito à exigência de integral aplicação de seus recursos no território nacional, consoante artigo 14, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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

⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura sui generis). Dialética: São Paulo, 2000, p. 225 apud ZAVASCKI, Teori, in BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 2028 – Distrito Federal. Relator: Ministro Joaquim Barbosa (aposentado). Voto-vista. 19 de outubro de 2016.



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.

§ 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. (grifos nossos)

A par do inciso I daquele artigo 14, demanda-se das entidades imunes efetiva concentração de todos os seus bens e recursos em sua esfera jurídica de disponibilidade – manutenção de seus bens e recursos sob sua propriedade e disposição –, sendo-lhe vedada formação de avenças perante terceiros que, excepcionadas as legítimas hipóteses de comunhão de desígnios para atingimento de fim comum – a exemplo do que se dava com os anteriores convênios, hoje substituídos em figuras pela Lei nº 13.019 –, ponham em disponibilidade parcela de seu patrimônio sem justificável e devida contraprestação (sinalagma).

Quanto ao inciso III, por sua vez, conquanto diversos entes federadas (estados e/ou municípios) exijam de entidades sem fins lucrativos o cumprimento de regras contábeis muitas vezes desproporcionalmente formais e rígidas, impondo a detida observância de normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, há entendimento, avalizado pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que referenciado requisito exigido à fruição da imunidade tributária prescinde de formalidades⁸, exigindo-se para seu perfeito cumprimento apenas que entidades mantenham dados contábeis mínimos que viabilizem a Administração Tributária (por ocasião de fiscalização) a correta e

⁸ Nesses termos, o Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 100.911/RS, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, pontua que “a escrituração exigível nos termos do inciso III do art. 14 do CTN é aquela fundada em um instrumento ou meio adequado para verificar, com exatidão, que os demais requisitos constantes nos incisos I e II estão sendo cumpridos”, tendo o voto condutor do acórdão expressamente rechaçado requisição de formalidades exacerbadas a pretexto de cumprimento deste requisito.



perfeita identificação de (des)cumprimento dos outros dois incisos do artigo 14, do CTN.

Finalmente, quanto inciso II, objeto deste estudo, indica-nos a literalidade da norma que os recursos da entidade imune devem ser empregados (1) integralmente no território nacional e (2) na manutenção de seus fins institucionais. Veda-se, aqui, o desvio de finalidade institucional e a fruição de “benesse fiscal” que seria revertido em seus frutos para outro Estado Soberano, que não o Brasil.

Em relação ao inciso II, do artigo 14 do CTN temos por superada e suficientemente justificada a possibilidade de investimentos de capital em território estrangeiro:

José Hable nos oferece caminho seguro para o deslinde da questão quando enfoca o tema pelo prisma das entidades de educação que empregam seus recursos em aplicações financeiras, tanto no Brasil como no exterior. Como premissa, ressalta a posição doutrinária de Hugo de Brito Machado a respeito de fins não lucrativos:

‘Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção de seus objetivos institucionais’.

Nesse entendimento, assevera Hable que:

*‘(...) havendo sobras financeiras, cabe ao bom administrador tomar todas as medidas necessárias para a sua multiplicação, empregando-as em aplicações financeiras, ou investimentos correlatos, até que se obtenham recursos suficientes para que possa progredir, ampliando suas instalações, sem os quais, defende-se, não haveria como formar as reservas capazes de manter o equilíbrio financeiro das entidades de educação, facilitando assim o pleno atingimento de seus fins’.*⁹

⁹ PAES, 2013, p. 825.

Desafia-nos, por outro lado, a possibilidade de uma entidade imune realizar seu objeto estatutário, a par de seus próprios recursos, fora do território nacional. Vale dizer, poderia uma entidade sem fins lucrativos de educação, saúde ou assistência social, por seus próprios recursos, implementar atividade fora do território nacional, favorecendo sociedade diversa da brasileira? Cremos que não!

Entendemos cerrar a norma do inciso II, do artigo 14 do CTN, nada obstante reger-se a República por princípios como o da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (art. 4º da CF/88), plausível disposição protecionista dos interesses nacionais, compatibilizando-se frente ao *caput* do artigo 5º do Texto Constitucional (ao dispor “residentes no País”) e pressupondo fruição de imunidade às entidades que realizam seus objetivos e concentrem seus esforços em território nacional, favorecendo brasileiros ou estrangeiros residentes no Brasil.

Diferente é, a propósito, a norma isentiva ao IRPJ e CSLL, constante do artigo 12, §2º, alínea “b”, da Lei nº 9.532/97. Aqui, vê-se a opção legiferente pela não exigência da integral aplicação dos recursos da entidade sem fins lucrativos no território nacional. Enquanto para imunidade requer-se tutela dos interesses maiores da nação, implementando-se direitos sociais de quilate constitucional qualificado (educação, saúde e assistência social) – daí porque a exigência territorial –, para atividades “simplesmente” isentas não se requer o mesmo.

Parece-nos claro, portanto, não se deferir às entidades sem fins lucrativos imunes aos impostos, nos termos do artigo 150, VI, “c”, da CF/88 combinado com artigo 14, do CTN, realização de atividades fora do território nacional a par de seus recursos próprios e em favor de sociedade estrangeira.

Ocorre que desta assertiva e conclusão, especialmente em razão do grave quadro econômico vivenciado em nosso país, não se pode tachar por virtualmente impossível e irrealizável qualquer atividade por entidade imune em território estrangeiro, mormente aquelas tendentes a, de forma compatível às



finalidades e seus objetivos institucionais, angariar recursos. É o que adiante perquiriremos.

Antes, porém, convém fixar a compreensão do instituto jurídico “gratuidade” como elemento constitucionalmente pressuposto/considerado para fins de fruição de imunidades tributárias deferidas a entidades sem fins lucrativos ou beneficentes de assistência social.

3. A GRATUIDADE NO CONTEXTO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DEFERIDAS AO TERCEIRO SETOR

Como alhures afirmado, e muito embora não sejam as mesmas pessoas, partilham as entidades sem fins lucrativos e as beneficentes de assistência social da mesma base normativa básica para a fruição das imunidades tributárias, descritas pelos incisos do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Todavia, não apenas isto partilham. Conquanto temática equivocadamente associada às entidades sem fins lucrativos a que reporta o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88 por anterior impropriedade da utilização do termo “filantrópica”, ainda hoje muitos confundem não só a delimitação daquela expressão como também a conformação e os limites da exigência de “gratuidade” exigida de entidades beneficentes de assistência social para fins de fruição da imunidade frente às contribuições sociais, nos termos do artigo 195, §7º da CF/88, como se não pudessem cobrar por seus serviços prestados.

Vale dizer, apesar de a temática da gratuidade ser hoje relevantemente inserida no contexto de entidades sem fins lucrativos que almejam a qualificação de entidade beneficente de assistência social – não se esquecendo, aqui, da tentativa do Fisco Federal buscar isentar apenas receitas decorrentes de atividades próprias, aqui entendidas como aquelas que não



decorreriam de contraprestação¹⁰ –, é comum encontrarmos quem exija cumprimento de certo grau/limites de “gratuidade” de entidades não beneficentes, “meramente” sem fins lucrativos ou, ainda, que lhes imputem o suposto dever de não poder cobrar por seus serviços prestados.

Pois bem, nada obstante há muito superadas as equivocadas interpretações quanto aos termos “sem fins econômicos” e “sem fins lucrativos”, dispostos, respectivamente, no Código Civil de 2002 (art. 53) e na Constituição Federal (art. 150, inciso VI, alínea “c”), pacificando-se a lógica de que podem estas entidades imunes se dispor a atividades econômicas, ainda hoje há quem tencione exigir – para fins de fruição daquele direito tributário – que a atuação das associações ou fundações seja gratuita, isto porque compreendem ser supostamente imprescindível às entidades de educação ou de assistência social (muitas vezes adjetivadas por filantrópicas) a total gratuidade.

A expressão “*filantropia*”, em nosso vigente ordenamento jurídico e para fins de sua compreensão normativa (*especialmente circunscrita à evolução das normas pertinentes ao tema*), resente de sua justa e exata delimitação etimológica.

Com efeito, o termo “*filantropia*”, e seu derivado “*filantrópica*”, expressa, em amplitude geral e histórica (até porque decorrente de vocábulo grego), o “*amor ao homem, ao ser humano, especialmente na prática do bem*”¹¹.

Foi sob esta exata perspectiva que em nosso país, mormente por sua conformação assistencial paternalista, o termo foi erigido à identificação (*em verdade, à adjetivação*) de certas entidades que, movidas pelo sentimento

¹⁰ O Superior Tribunal de Justiça, por ocasião de julgamento do Recurso Especial n. 1.353.111 – representativo de recurso repetitivo – definiu ser ilegal a normatização da Receita Federal do Brasil que desconsiderava como isenta as receitas auferidas por intermédio de contraprestação, especificamente as decorrentes de mensalidades escolares. No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive, há enunciado de súmula editado, de n. 107, segundo o qual “a receita da atividade própria, objeto da isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532/97”.

¹¹ PAES, 2013, p. 721.



de caridade e sem fins lucrativos, buscavam praticar o bem, ajudar o próximo, promover o acesso e fruição de direitos pela sociedade carente brasileira.¹²

Deveras, conquanto sem nenhuma perspectiva de especialização ou otimização institucional, limitavam-se os primários normativos pátrios destinados à identificação daquelas entidades em exigir a prática do bem ao próximo, sem fins lucrativos. Foi assim com a legislação que em 1935 regulou a declaração de Utilidade Pública Federal. O mesmo se deu, posteriormente, com a Lei 3.577/1959. Igual perspectiva, já em 1977, foi consolidada pelo Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro daquele ano, também regulando a adjetivação específica conferida àquelas entidades caritativas para fins de fruição de benefício fiscal (*à época tratada como mera isenção fiscal*) por intermédio do certificado de fins filantrópicos, que perdurou em sua perspectiva histórico-cultural até a promulgação de nossa atual Constituição, a Carta Republicana de 1988.

Com efeito, a partir da Constituição de 1988 a temática pertinente ao “*amor ao homem, ao ser humano, especialmente na prática do bem*” alcançou, mormente para fins do reconhecimento estatal de entidades que quisessem fruir direitos fiscais em relação a contribuições sociais, o *status* de imunidade tributária, passando a ser regulada não mais sob a ótica de uma mera ajuda privada caritativa e, como tal, gratuita – e, *principalmente, sem especialização e sob a ótica de verdadeira “concessão de esmolas”* –, mas sim em perspectiva

¹² Dentre outros, confira-se: PAES, José Eduardo Sabo. Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, SALGADO, Valéria Alpino Bigonha. Uma análise crítica dos modelos de parceria entre o Poder Público e entidades do Terceiro Setor. VI Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília-DF, 2013. Disponível em <http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/1027/1/C6_TP_UMA%20AN%C3%81LISE%20CR%C3%8DTICA%20DOS%20MODELOS.pdf> e LOPEZ, Feliz Garcia; ABREU, Rafael (Coord). A participação das ONGS nas políticas públicas: o ponto de vista de gestores federais. Rio de Janeiro: IPEA, 2014. Disponível em <http://www.participa.br/articles/public/0008/5677/ponto_de_vista_dos_gestores_federais.pdf>. Acesso em 01/7/2015 e BRANCO, Vera Sylvia Venegas Falsetti. Além das boas intenções: benefícios fiscais, regulamentação e “accountability” dos provedores filantrópicos numa perspectiva comparada. Dissertação. São Paulo. Fundação Getúlio Vargas. 2000. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/5356/1200000595.pdf?sequence=1>>. Acesso em 03/07/2015.



de atividade organizada e especializada, balizada por pressupostos objetivamente descritos em lei.¹³

Foi assim, então, que no ano de 1993 – conquanto olvidando a novel nomenclatura (*entidade beneficente de assistência social*) atribuída pela própria Constituição Federal às entidades que se dedicavam em praticar e promover, sem fins lucrativos, o bem ao próximo –, a Lei Orgânica da Assistência Social, de nº 8.742/1993, tratou de detidamente regular a concessão do certificado tido como primário pressuposto/requisito à fruição da imunidade então – e hoje ainda – descrita no artigo 195, §7º, da CF/88, exigido pelo então artigo 55, da Lei de nº 8.212/91.

Como visto, e como por todos sabido, o certificado referenciado (*nada obstante a CF/88 asseverasse existir direito tributário deferido às “entidades beneficentes de assistência social”*) manteve-se adjetivado pela expressão “*certificado de fins filantrópicos*” até o ano de 2001, quando, somente então, passou a receber o nome de “*certificado de entidade beneficente de assistência social*”, expressão utilizada até os dias de hoje pela vigente norma de certificação, a Lei de nº 12.101/2009.

Ocorre que, em razão do período verificado até a superação daquela equivocada nomenclatura, cunhou-se o doutrinário entendimento segundo o qual os termos “*beneficente*” e “*filantrópico*”, conquanto irrelevantes para fins de fruição da imunidade tributária deferida frente às contribuições sociais, se distinguiriam sob uma única perspectiva: a gratuidade!

Foi assim, pois, que se passou a afirmar ser “*filantrópica*” uma entidade que provesse a assistência social de forma inteiramente gratuita e “*beneficente*” aquela que, prestando a assistência social, viesse a eventualmente cobrar de determinados beneficiários de suas atividades.

Ocorre que, nada obstante a doutrinária diferenciação erigida apenas para delimitação conceitual das expressões “*beneficente*” e “*filantrópica*”, então existentes até o ano de 2001, dúvida nunca existiu quanto

¹³ SABO, idem, p. 45.

à assertiva e total compreensão de que o direito fiscal (*imunidade tributária*) tratado pelo artigo 195, §7º, da CF/88 (*que dizia – e ainda diz – beneficente*) e regulado pelo artigo 55, da Lei nº 8.212/91 (*que dizia filantrópica*), desde sua redação originária, era (e sempre foi) justamente o mesmo: *imunidade frente às contribuições sociais*.

Esta exata noção, a propósito, foi muito bem captada e cirurgicamente delimitada pela Suprema Corte brasileira, por ocasião do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 2028-5/DF, de Relatoria do Eminentíssimo Ministro Moreira Alves:

(...).

Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55, que continua em vigor, exige que a entidade 'seja portadora do certificado ou registro de entidade de fins filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo §7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinasse elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são



escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia. (grifos editados).

E mais: não bastasse a específica delimitação pertinente às expressões utilizadas na seara desta imunidade tributária – *frente às contribuições sociais* –, também há muito o Supremo Tribunal Federal já pacificou, nos termos do Recurso Extraordinário nº 74.972 (RTJ 66/257), por ocasião do voto do Eminentíssimo Ministro Djaci Falcão, ser irrelevante e despicienda a integral gratuidade por parte de uma entidade de assistência social para fins de fruição daquele direito tributário:

Por último, é oportuno acrescentar que a decisão se afina com o entendimento adotado nesta Corte, no RE 70.834, relatado pelo eminente Ministro Adalício Nogueira, no qual foi acolhido o entendimento de que não é necessário que a entidade preste assistência gratuita a todos, indistintamente, ou de que é admissível a imunidade em relação às entidades de caráter assistencial que visem ao amparo de seus associados e pessoas estranhas, cobrando daqueles que podem pagar e se socorrem de seus serviços (grifos editados).

Legítima, portanto, é a prestação de serviços por entidades sem fins lucrativos ou beneficentes de assistência social como medidas de angariar recursos (desde que compatíveis com seus fins e objeto institucional, sem perpetrar, ainda, concorrência desleal frente ao mercado), disto não se vislumbrando motivos à suspensão de sua imunidade tributária.

4. A LEGÍTIMA REALIZAÇÃO DE ATIVIDADES INSTITUCIONAIS FORA DO TERRITÓRIO NACIONAL

Diferentemente do que se dá com templos – que também tem imunidade tributária descrita no artigo 150, inciso VI, da CF/88 –, exige-se de entidades sem fins lucrativos ou beneficentes de assistência social a aplicação



de seus recursos no território nacional, e de forma integral, na manutenção de seus objetivos.¹⁴ Não por outra razão, inclusive, tramitou perante o Senado Federal o Projeto de Lei n. 107/2010, que tinha por perspectiva modificar “a redação do inciso II do art. 14 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, para assegurar a imunidade de impostos às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, quando realizarem doações no exterior, nos limites e condições que especifica”.

Referenciado projeto de Lei do Senado não prosperou, restando arquivado ao final da legislatura, em 26 de dezembro de 2014, motivo pelo qual ainda hoje se mantém a redação do inciso II do art. 14 do CTN. De qualquer sorte, e quanto a seu mérito, o último parecer ofertado àquele Projeto foi por sua rejeição, nos seguintes termos:

(...). Na origem da norma restritiva, está presente um aspecto de política tributária, no sentido de que a renúncia ao poder de tributar, ou seja, o subsídio implícito somente se justifica se ele se reverte integralmente para os necessitados nacionais. Ou, a contrário sensu, no sentido de que não se deveria exigir dos cidadãos brasileiros que contribuam um pouco a mais para que instituições em

¹⁴ Assim já julgou a Justiça Federal da Terceira Região, In TRF3, Apelação Cível n. 00120662620004036100, Relator: Juíza Federal Convocada Leila Paiva, Sexta Turma, e-DJF de 12/7/2016: “(…). 8. A Lei nº 5.172, de 25.10.1966, denominada como ‘Código Tributário Nacional’, foi recepcionada pela CR/88 e tem a atribuição de regulamentar as imunidades, com força de lei complementar, pelo teor dos incisos II e III do artigo 146 da Constituição. Precedentes do Colendo Supremo Tribunal Federal. 9. O artigo 9º do CTN faz referência às imunidades constitucionais, já a norma do artigo 14 destina-se, expressamente, a estabelecer condições à imunidade prevista no artigo 150, VI, letra ‘c’, não fazendo menção à letra ‘b’. 10. As normas complementares do CTN decorrem da EC nº 18, de 1965. Nesse sentido, poder-se-ia cogitar que a mudança de paradigma decorreu da obra do Poder Constituinte derivado de 1965, que entendeu por bem abandonar a referência, antes expressa, no texto originário do artigo 31, V, “b”, da CF de 1946, à necessidade de aplicação da totalidade das rendas dos templos no território nacional. 11. Em princípio, foi essa a razão, qual seja: a natureza objetiva da imunidade genérica dos templos, que conduziu o legislador da Lei nº 5.172, de 25.10.1966, a não se preocupar em referir no comando do caput do artigo 14 que as condições estabelecidas em seus incisos I a III, deveriam alcançar também os templos. Note-se que a referência unicamente à ‘alínea c do inciso IV do artigo 9º’ criou condições ao exercício da imunidade - somente - aos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, pois estes, sim, gozavam de imunidade genérica subjetiva que abarcava o patrimônio, renda e serviços, razão pela qual a benesse constitucional deveria ser limitada. Daí a referência ao requisito consistente na necessidade de “aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais” (...).”



gozo de imunidade possam aplicar seus recursos em benefício de necessitados de outros países.

(...).

Não se pode deixar de lembrar que esse aspecto ganha gravidade ante a extrema dificuldade que haveria, na prática, para controlar os recursos direcionados ao exterior e sua vinculação com doações incentivadas recebidas de empresas no Brasil.¹⁵

Apesar disso, como já assinalamos, legitima-se “relativização” – em verdade uma correta compreensão da norma em apreço – de hipóteses nas quais a superação dos limites territoriais propicie à entidade sem fins lucrativos o incremento de seus recursos, a exemplo do investimento em mercado financeiro internacional. Doutrina abalizada acertadamente pondera que os fins (educação, saúde e assistência social) é que devem ser proporcionados, realizados no território nacional, em favor dos que aqui estão¹⁶.

Nada obstante estas perspectivas, compreendemos ainda persistir espaço à conformação interpretativa legal no sentido de, para além dos investimentos no exterior, também se justificar a realização de atividades institucionais fora do Brasil, em solo estrangeiro.

Cremos, para tanto, que o mesmo pressuposto já definido à legitimação daqueles investimentos no estrangeiro (aumento de receita) também se presta a avaliar jurídica permissibilidade de atuação fora do território nacional. A particularidade nestes casos, nada obstante, manifesta-se na necessidade de verificação e efetiva ocorrência de sinalagma à entidade sem fins lucrativos em decorrência da atividade destinada ou realizada em solo estrangeiro.

É que, em nossa perspectiva, embora para fins de “mera” aplicação de recursos financeiros em mercado de capitais sediados no exterior o retorno

¹⁵ In BRASIL, Senado Federal. Diário do Senado Federal n. 45. Sessão de 11/4/2012. Publicado em 14/2/2012, p. 12.121 ss. Disponível em <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=12/04/2012&paginaDireta=12121>. Acesso em 21/11/2016.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 3 Ed., Rio, Forense, 1974, p. 187 Apud HABLE, 2008, p. 92



de frutos civis para reinvestimento no Brasil justifica o procedimento, para o caso de efetiva realização de atividades, meio ou fins, requer-se não apenas retorno financeiro ao País, mas que seja ele decorrente de um evento sinalagmático (contrato de prestação de serviços).

E assim se exige, convimos à doutrina de Aliomar Baleeiro, porque devem os fins (a educação, a saúde ou a assistência social) realmente ser concretizados em território nacional, em favor dos brasileiros ou dos que aqui estão. Em outras palavras, a atividade institucional que justifica fruição da imunidade sob a ótica do inciso II, do artigo 14 do CTN (aplicação de recursos no território nacional) é aquela que, implementada pela entidade “em subsídio ou fomento” às pessoas carentes que daqueles direitos sociais necessitam – isto é, em razão da assunção dos custos/ônus da promoção da atividade –, defere-se a pessoas que estejam apenas no território brasileiro.

Atrela-se a exigência de aplicação de recursos no território nacional à jurídica perspectiva de que a filantropia deve realizar-se em favor de nacionais, vale dizer, os custos e ônus a serem eventualmente assumidos pela entidade imune devem justificar apenas a concessão/implementação de direitos a nacionais ou pessoas que estejam no território brasileiro.

Esta circunstância proibitiva, todavia, não se amolda à lógica da remunerada prestação de serviços, quer de atividade meio quer de atividade fim, posto neste caso poderá a instituição valer-se de legítima prática econômica com fito a angariar recursos, mormente expressado em moeda internacional.

O elemento contraprestacional, sinalagmático, intrínseco ao contrato de prestação de serviços (entrega de serviço por correspondente preço de mercado ou otimizado) propicia à entidade sem fins lucrativos angariar recursos fora do território nacional por intermédio da venda de seus serviços, que serão usufruídos por não nacionais, não residentes no Brasil não a par da perspectiva assistencial, por subsídio ou fomento da entidade imune, mas sim mediante pagamento de preço, quantia esta que adentrará aos cofres da entidade como quantia imune e/ou isenta e, então, de imperioso



reinvestimento, em perspectiva de benesse assistencial, a nacional/residente no Brasil que necessite e não detenha condições de adimplir com a educação, saúde ou assistência social.

Observados estes pressupostos, compreendemos, defere-se a instituições sem fins lucrativos de educação ou de assistência, como também às beneficentes de assistência social, possibilidade de realizar atividades fora do território nacional sem prejuízo às imunidades tributárias.

5. CONCLUSÕES

Por considerável tempo o inciso I do art. 14 do CTN (não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título) foi compreendido, em sua expressa literalidade, como normativo proibitivo de básica e devida remuneração a qualquer pessoa que se dispusesse a trabalhar em associações ou fundações. Julgava-se ser supostamente imprescindível que a força laboral fosse voluntária.

Os anos passaram, doutrina e jurisprudência bem fixaram o devido e correto alcance daquela norma, hoje inclusive chegando à acertada e imprescindível lógica que mesmo Diretores Executivos de entidades imunes podem e devem ser remunerados.

E quanto ao objeto deste estudo, como se deduz, o mesmo caminho histórico parece repetir-se: preciso foi doutrina e jurisprudência afirmar legitimidade de investimentos fora do Brasil e, agora, avançar à esmerada delimitação dos limites e possibilidades de implementação de atividades institucionais em território estrangeiro.

Instituições sem fins lucrativos e entidades beneficentes de assistência social partilham de regulamentos tributários comuns em essência, dentre os quais aqui se destaca a imposição de que seus recursos sejam integralmente aplicados no território nacional.

Vimos e delimitamos, todavia, que tal exigência justifica-se apenas e tão somente por ocasião da promoção/realização filantrópica (isto é, em



desenvolvimento de atividades com assunção dos custos e ônus da atividade, sem contraprestação), vez que a teleologia da norma tributante – compatível ao Texto Constitucional – é de viabilizar (em perspectiva direta ou a par de atividade que tenha por fito angariar recursos) a assistência aos necessitados residentes em território nacional.

Por esta razão, permite-se às entidades imunes a implementação de suas atividades fora do território nacional desde que, pelos serviços prestados e com o fito a angariar recursos por intermédio da expansão de suas atividades ao mercado internacional – *disto não se podendo desnaturar seu principal objetivo e fim estatutário, que deve ser atrelado ao cumprimento de desígnios sociais a residentes no Brasil* –, seja demandado devida contraprestação, circunstância esta que lhe propiciará obtenção de receitas as quais retornarão, imperiosamente, ao território nacional para reinvestimento em seus fins.

REFERÊNCIAS

BRANCO, Vera Sylvia Venegas Falsetti. Além das boas intenções: benefícios fiscais, regulamentação e “accoutability” dos provedores filantrópicos numa perspectiva comparada. Dissertação. São Paulo. Fundação Getúlio Vargas. 2000. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/5356/1200000595.pdf?sequence=1>. Acesso em 03/07/2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

_____. Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quaes são as sociedades declaradas de utilidade publica.

_____. Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959. Isenta da taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebem remuneração.



_____. Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977. Revoga a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, e dá outras providências.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

_____. Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

_____. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

_____. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

_____. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define



diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nos 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999.

_____. Mensagem de Veto nº 589, de 27 de outubro de 2016. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-589.htm.

_____. Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.

_____. Senado Federal. Projeto de Lei nº 107/2010. Diário do Senado Federal n. 45. Sessão de 11/4/2012. Publicado em 14/2/2012, p. 12.121 ss. Disponível em <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=12/04/2012&paginaDireta=12121>. Acesso em 21/11/2016.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 4.643/2012. Autoriza a criação de Fundo Patrimonial (endowment fund) nas instituições federais de ensino superior. Autoria: Deputada Bruno Furlan. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=558376>. Acesso em 01/12/2016.

_____. Senado Federal. Projeto de Lei nº 16/2015. Dispõe obre a criação e o funcionamento de fundos patrimoniais vinculados ao financeiro de instituições públicas de ensino superior. Autoria: Senadora Ana Amélia. Disponível em <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/119636>. Acesso em 01/12/2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 636.941/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em 13/2/2014.



_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 74.972. Relator: Ministro Djaci Falcão. Revista Trimestral de Jurisprudência – RTJ nº 66/257.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028/DF. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Em julgamento.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no agravo em recurso especial nº 100.911. 201103002037. Relator: Ministro Humberto Martins. DJE de 19/4/2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.353.111. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ de 18/12/2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 00120662620004036100. Relatora: Juíza Federal Convocada Leila Paiva, Sexta Turma, e-DJF de 12/7/2016.

GRAZZIOLI, Airton; PAES, José Eduardo; DOS SANTOS, Marcelo H.; DE FRANÇA, José A. Organizações da sociedade civil: associações e fundações – constituição, funcionamento e remuneração de dirigentes. São Paulo: EDUC, 2016.

HABLE, José. A imunidade tributária das instituições de educação, a aplicação integral, no País, de seus recursos na manutenção de suas finalidades essenciais *In* PAES, JOSÉ EDUARDO SABO (Coord.), et. al, Terceiro Setor e Tributação. v. 2. Brasília: Fortium, 2008.

LOPEZ, Feliz Garcia; ABREU, Rafael (Coord). A participação das ONGS nas políticas públicas: o ponto de vista de gestores federais. Rio de Janeiro: IPEA, 2014. Disponível em
<http://www.participa.br/articles/public/0008/5677/ponto_de_vista_dos_gestores_federais.pdf>. Acesso em 01/7/2015

PAES, José Eduardo Sabo. Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.



SALGADO, Valéria Alpino Bigonha. Uma análise crítica dos modelos de parceria entre o Poder Público e entidades do Terceiro Setor. VI Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília-DF, 2013. Disponível em http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/1027/1/C6_TP_UMA%20AN%C3%81LISE%20CR%C3%8DTICA%20DOS%20MODELOS.pdf

