

# **XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**JONATHAN BARROS VITA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

#### **Secretarias**

#### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

#### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

#### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-570-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Saúde: Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XI Encontro Internacional do CONPEDI Chile - Santiago (2: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

### **Apresentação**

O XI Encontro Internacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu em Santiago no Chile entre os dias 13 a 15 de outubro de 2022, sob o tema: “Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina”, tendo sido co-organizado institucionalmente pela Universidad Santiago de Chile e Universidade Federal de Santa Maria.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 14 de outubro das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 11 artigos efetivamente apresentados:

Bloco 1- tributos em espécie ou genéricos,

1. A imunidade das contribuições sociais concedidas à entidades beneficentes de assistência social: uma análise sob a luz da solidariedade social - Lucas Pereira Nunes e Eduarda Lacerda Kanieski

2. Depreciação acelerada incentivada na tributação das agroindústrias - Lucas Issa Halah - Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

3. O IRRF sobre pagamentos "sem causa" a beneficiários identificados: análise a partir dos limites constitucionais e legais para a tributação da renda - Alexandre Naoki Nishioka e Juliana Ferretti Lomba

4. A dedutibilidade das multas na tributação da renda - Laura Charallo Grisolia Elias e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

5. Taxas ambientais e extrafiscalidade - Carlos Victor Muzzi Filho e Antônio Carlos Diniz Murta

Bloco 2 - tributação, orçamento, efeitos e princípios

6. Direitos fundamentais em debate: uma análise do SIMPLES NACIONAL como efetivação do princípio da igualdade - Gilmara de Jesus Azevedo Martins, Paulo de Tarso Brandão e Yani Yasmin Crispim de Moraes

7. O desmonte da caixa de ferramentas orçamentárias do poder executivo e o controle do orçamento pelo congresso nacional - Rodrigo Oliveira de Faria

8. O redesenho das instituições orçamentárias e a explosão das emendas de relator-geral RP-9: o processo orçamentário no centro da crise política - Rodrigo Oliveira de Faria

9. Riscos da oneração tributária do livro no direito fundamental à leitura - Naiara Cardoso Gomide da Costa e Alamy Raquel Xavier Vieira Braga

Bloco 3 - direito processual tributário

10. A culpabilidade do contribuinte nos termos do art. 136 do CTN - Helton Kramer Lustoza e Jonathan Barros Vita

11. A tutela de evidência no processo tributário: a impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal em razão da necessidade de incidente de descon sideração da personalidade jurídica - Alexandre Naoki Nishioka, Tatyana Chiari Paravela e Juliana Ferretti Lomba

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

# **A IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS CONCEDIDAS À ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL: UMA ANÁLISE SOB A LUZ DA SOLIDARIEDADE SOCIAL**

## **THE IMMUNITY OF SOCIAL CONTRIBUTIONS GRANTED TO SOCIAL ASSISTANCE BENEFICIAL ENTITIES: AN SOCIAL SOLIDARITY ANALYSIS**

**Lucas Pereira Nunes <sup>1</sup>**  
**Eduarda Lacerda Kanieski <sup>2</sup>**  
**André Parmo Folloni**

### **Resumo**

A solidariedade social se desenvolveu historicamente na sociedade, mesmo que seus sentidos tenham sido alterados, sempre se manteve presente ativamente como peça fundamental da organização social, até que se estabeleceu como invariante axiológica e a partir de então não poderia mais ser retirada de pauta. Ainda, a solidariedade não pode se desenvolver quando dependa exclusivamente do Estado, razão pela qual, cumpre à própria sociedade privada a atuação solidária na busca da concretização de seus próprios interesses, o que pode se dar por meio de entidades que atuam na promoção da educação e assistência social. Diante da atuação solidária da própria sociedade, não pode o Estado prejudicar o desenvolvimento das atividades por meio da tributação, razão pela qual a Constituição Federal previu imunidades tributárias constitucionais a estas instituições. Neste sentido, utilizou-se o método investigativo hipotético dedutivo, comprovando a hipótese de que existe inconstitucionalidade material nas normas infraconstitucionais que regulam a concessão das referidas imunidades. Como primeira variável, testamos o fato de que as normas seriam constitucionais, o que não se confirmou diante das exigências desproporcionais e em desacordo com a solidariedade social.

**Palavras-chave:** #solidariedade, #imunidades, #fasfil, #tributação, #ongs

### **Abstract/Resumen/Résumé**

Social solidarity has developed historically in society, even if its meanings have been changed, it has always been actively present as an important part of social organization, until it was established as an axiological invariant and from then on it could no longer be removed from the agenda. Still, solidarity cannot develop when it depends exclusively on the State, which is why it is up to the private society itself to act in solidarity in the search for the realization of its own interests, which can be done through entities that work in the promotion

---

<sup>1</sup> Advogado, graduado em Direito pela FAE Centro Universitário, mestrando em Direito Econômico e Desenvolvimento pela PUCPR.

<sup>2</sup> Advogada, graduada em Direito pela PUCPR, mestranda em Direito Econômico e Desenvolvimento pela PUCPR.

of education. and social assistance. In view of the solidarity action of society itself, the State cannot harm the development of activities through taxation, which is why the Federal Constitution from Brazil provided constitutional tax immunities to these institutions. In this sense, the deductive hypothetical investigative method was used, proving the hypothesis that there is material unconstitutionality in the infraconstitutional norms that regulate the granting of the referred immunities. As the first variable, we tested the fact that the norms would be constitutional, which was not confirmed in the face of disproportionate demands and in disagreement with social solidarity.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** #solidarity, #immunities, #nonprofit, #taxation, #ngos

## 1. Introdução

O chamado Terceiro Setor atua de maneira complementar ao Poder Público, garantindo direitos sociais historicamente conquistados pela sociedade, de forma a atender necessidades onde e quando o Estado não atende.

Mesmo diante da falta de dados atualizados, de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística IBGE (2019), em comparação com anos anteriores, em 2016 houve uma queda no número absoluto de Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL). Mesmo assim o pessoal assalariado que para elas presta serviços cresceu 11,7% de 2010 para 2016, de forma que, ainda de acordo com o IBGE (2021), elas chegaram a empregar 2.272.131 (dois milhões e duzentos e setenta e dois mil e cento e trinta e uma) pessoas, movimentando cerca de R\$80.358.495.000 (oitenta bilhões, trezentos e cinquenta e oito milhões e quatrocentos e noventa e cinco mil reais) somente em salários e outras remunerações. Esses dados demonstram que o terceiro setor continua apresentando grande relevância para a sociedade, seja pelo volume expressivo de empregados remunerados, pelo movimento que estes salários trazem para a economia ou mesmo pelo relevante papel social destas fundações e associações sem fins lucrativos.

Diante da importância do tema, o objetivo do presente trabalho é desenvolver um estudo científico baseado na dogmática jurídica, de forma que a hipótese a ser verificada é se, sob a luz da solidariedade social, o instituto das imunidades tributárias de contribuições sociais concedidas às entidades sem fins lucrativos voltadas ao auxílio do Estado em sua obrigação constitucional de garantir direitos fundamentais sociais para a população é respeitado pela legislação infraconstitucional.

Neste sentido é importante alertar que com base na Ciência do Direito, busca-se como fonte primária o sistema do direito positivo, analisando em linguagem descritiva o ordenamento jurídico vigente. Todavia, para que este objetivo possa ser atingido, primeiramente será importante a navegação por águas turbulentas de ciências que se entrelaçam com a dogmática jurídica. Para tanto, far-se-á necessária a incursão em aspectos históricos, sociológicos, filosóficos, econômicos, políticos, entre outros. Desta maneira e diante do mito da neutralidade científica, corre-se o risco de que o resultado sofra interferência em decorrência da ideologia, em especial na análise das funções do Estado e na caracterização de suas obrigações frente à sociedade.



Dito isto, ressalta-se que neste trabalho parte-se da premissa de que é função do Estado a garantia dos direitos sociais constitucionalmente previstos, de forma que a atuação da sociedade civil apenas o complementar, atuando em seu auxílio, mas sem o eximir das responsabilidades constitucionalmente atribuídas, tanto de prover por si os direitos fundamentais, quanto da obrigação de fiscalizar e promover mecanismos de autorregulação para as instituições que atuam em seu auxílio no cumprimento destes deveres.

A premissa poderia ser outra se partindo de diferentes ideologias, como demonstrado por Souza (2004 p. 28-40), ao indicar que autores como Carlos Montaña ou Pedro Demo, fluindo de ideais marxistas, perceberam que o auxílio da sociedade civil organizada acabaria por isentar o Estado do auxílio e garantia dos direitos sociais que dele deve partir, delegando a responsabilidade para aqueles que devem ser assistidos. Extrai-se, portanto, do pensamento dos autores, que o Estado deve ser grande o suficiente para que possa atuar sozinho frente às necessidades existentes, entendendo que a solidariedade quando representada somente por assistencialismo é em verdade uma maneira de dominação, exceto quando tratada como uma solidariedade crítica ou autocrítica, ainda de acordo com os autores citados, a qual deve ser praticada visando garantir o desenvolvimento dos assistidos (SOUZA, 2004, p. 28-40).

Dito isto, inicia-se a busca pelo conceito de solidariedade social, o que será feito na próxima subseção.

## **2. Solidariedade e Estado Democrático de Direito**

A solidariedade teve seu significado alterado ao longo do tempo, até se moldar como o conceito que é hoje conhecido e adquirindo status de invariante axiológica, sempre mantendo seu núcleo semântico que denota a ideia de reciprocidade de interesses e interdependência entre as partes pertencentes a um todo (CONTIPELLI, 2010).

Antes de mais nada é importante compreender historicamente o desenvolvimento da solidariedade, presente em nossa sociedade desde a antiguidade ancestral, estando primeiramente encontrada entre as antigas famílias que cultuavam seus deuses ancestrais por meio de um fogo sagrado, de forma que os laços de união eram mantidos apenas entre seus membros (COULANGES, 1961). Após, foi possível identificar traços de solidariedade na antiguidade clássica, como se extraí dos escritos de Platão (2017, p. 243) e Aristóteles (2015, p. 93), onde se prezava por uma justiça distributiva.

Durante a Idade Média, Estado e religião se confundiram, mantendo a presença da solidariedade social, porém agora com a forte influência cristã, apontando que todos são irmãos, possuindo um vínculo familiar e fraterno entre si, de forma que devem se ajudar e, ao mesmo tempo, a todos fazer o bem (AGOSTINHO, 1986 p. 104-106). Durante o período medieval, o financiamento estatal se dava basicamente por meio de receitas entregues de boa vontade pela nobreza ou de pilhagem em face de povos inimigos (SCHOUERI, 2019 p. 25-30). Todavia, diante da escassez de recursos, surgiu a dificuldade econômica e fez-se necessário que o Estado passasse buscar financiamento por meio de contribuições obrigatórias de seus cidadãos, abandonando a ideia de um Estado Patrimonial e inaugurando uma nova fase de Estado Fiscal, que até então vigora na maior parte dos estados modernos (GODOI, 2005, p. 152-153).

De uma maneira diferente, a solidariedade também se fez presente durante o período de vigência de ideais liberais, como apresentados por John Locke (2020, p 405-429). Mesmo diante do liberalismo, a solidariedade permaneceu, agora vista como fraternidade, representada na famosa tríade *igualdade, liberdade e fraternidade*, bradada pela burguesia na Revolução Francesa.

O grande liberalismo se fortaleceu, em especial se fez presente na revolução industrial, gerando também uma grave crise social, o que fez com que grupos passassem a se organizar e pressionar aqueles que detinham o poder econômico, clamando por condições de vida e trabalho mais dignas e questionando os ideais liberais que até então prevaleciam.

Deste momento em diante, a solidariedade passou a ser obrigação do próprio Estado, constituindo o que é chamado de Estado Social, nos moldes em que apresentado por Bismarck (NABAIS, 2005, p. 115), sendo positivado primeiramente na Constituição Mexicana de 1917.

Com o avanço do Estado Social, a solidariedade se torna uma verdadeira invariante axiológica, como bem demonstra Ernani Contipelli (2010, p. 112-122), influenciando todo o ordenamento jurídico e social com sua multiplicidade de sentidos e interpretações possíveis, não podendo mais ser retirada de pauta, mesmo diante da evidente ineficiência e escassez de recursos quando da atuação pelo Estado (CONTIPELLI, 2010, p. 136).

Diante deste panorama complexo é que se formou o atual Estado Democrático de Direito, o qual visa preservar as liberdades não somente formais, mas também materiais, impondo deveres mínimos sociais para que estas liberdades possam ser efetivamente gozadas pela sociedade (GODOI, 2005, p. 152-153), o que se torna cada vez mais difícil diante das crescentes necessidades sociais e, também, a notável escassez e má gestão de recursos públicos (UCKMAR, 2019, p. 224).

Diante da ineficiência do Estado, percebe-se uma sociedade mais participante em busca do cumprimento dos objetivos por ela traçados, complementando, por meio da atuação do setor privado certas atribuições atinentes ao próprio Estado, assegurando a manutenção de direitos sociais já angariados pela população. Esta participação se dá, inclusive, por meio da atividade do chamado Terceiro Setor, o qual de acordo com SOUZA (2004, p. 13), “origina-se do desenvolvimento de organizações privadas com adjetivos públicos”. Desta maneira, a própria sociedade passa a complementar o Poder Público no cumprimento de suas atribuições fundamentais.

Como visto, o estudo axiológico do princípio da solidariedade revela que a solidariedade historicamente se desenvolveu com grande força e seu conteúdo semântico foi subjetivamente atribuído e alterado, acabando por modificar condutas sociais, até se tornar uma verdadeira constante axiológica (CONTIPELLI, 2010, p. 51), influenciando toda a sociedade e estando inclusive positivada em nosso ordenamento jurídico constitucional atual. Atualmente encontra-se presente no artigo 3º, inciso I, inaugurando no constitucionalismo brasileiro a previsão de um objetivo fundamental da república (STRECK, et al, 2018, p. 150-151), tornando-se um direito de todos, além de teleologicamente também se apresentar como um dever social que a todos é imposto. Sendo um dever e um direito da sociedade, torna-se também um dever do próprio Estado, devendo utilizar o valor arrecadado para a satisfação dos objetivos da sociedade que o legitimam.

A solidariedade tornou-se tão forte e presente em nossa sociedade, que foi considerada pelo Supremo Tribunal Federal, como um princípio estrutural, quando buscou legitimar a tributação exótica, como a Cofins ou CSLL, contribuições cujas bases de cálculo são o faturamento e o lucro líquido, respectivamente, ou mesmo pela chamada CPMF, tributando movimentações financeiras (TORRES, 2005, p. 202-207). Cumpre ressaltar que, apesar de extinta, a CPMF segue existindo no debate político, pronta para ser relançada como estratégia arrecadatória nacional.

Sendo uma constante axiológica e não podendo ser retirada de pauta mesmo se constatada a impossibilidade de garantia por parte do Estado do cumprimento das necessidades sociais existentes, a solidariedade acabará por se afastar da tutela exclusiva estatal e passará a ser também possibilitada a atuação particular, trazendo ao jogo a sociedade civil para buscar os fins por ela mesmo almejados.

José Casalta Nabais (2005, p. 114-117) aponta duas diferentes solidariedades: Como a obrigação de o Estado ativamente oferecer prestações positivas garantindo direitos sociais,

tem-se o conceito de solidariedade vertical, quando todos os membros da sociedade atuam em seu favor, por exemplo contribuindo com seus tributos. Todavia, como já explorado, não se fez suficiente. Desta maneira e diante da ineficácia da atuação somente por parte da administração pública, faz-se também necessária a atuação solidária entre os particulares, assim chamada de solidariedade horizontal. Na solidariedade horizontal cabe à própria sociedade civil a atuação em favor das suas necessidades, devendo o poder público contribuir com o incentivo e com atuação negativa, não oferecendo nenhum óbice para que a atividade solidária seja praticada entre particulares, suprimindo assim as lacunas estatais e atingindo uma maior camada social.

Diante do exposto, mostra-se muito importante a atuação solidária de entidades não governamentais que atuarão ao lado do Estado, sendo que este agirá solidariamente também ao manter-se afastado e abster-se de tributar aqueles que atuam nesta esfera, o que claramente encontra lastro na Constituição Federal de 1988, que consagrou o Estado Democrático de Direito e trouxe a previsão de imunidades tributárias para estas atividades.

### **3. Solidariedade e tributação no Brasil**

Após quase vinte anos de regime militar, a constituinte de 1987 mostrou-se bastante preocupada em garantir uma ampla gama de direitos sociais. Isto se traduziu em uma Constituição cravada de princípios. Um deles é o de solidariedade, previsto no artigo 3º, inciso I, consolidado como objetivo fundamental da República, no qual se indica que para que possamos nos tornar uma sociedade justa, devemos buscar um equilíbrio entre liberdade e solidariedade (GRECO, 2019, p. 234), princípios que sofrem implicação recíproca e são básicos do Estado Democrático de Direito (CONTIPELLI, 2010, p. 190).

Ainda, a Constituição Federal de 1988 deixa de ser somente uma Constituição do Estado para se revelar também uma Constituição da Sociedade (GRECO, 2005, p. 172). Isso porque a Constituição desenha um modelo de organização não apenas para o Estado, mas também para a sociedade civil, à qual concede direitos e atribui deveres, que buscam possibilitar o alcance da almejada sociedade justa (GRECO, 2005, p. 169). Isso é evidente já no preâmbulo, quando indica que o dever do Estado é assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos. Ora, se o dever do Estado é assegurar e não prover, fica evidente que não cabe somente a ele a garantia destes direitos, restando também uma parcela da responsabilidade para que a própria sociedade civil possa

complementá-lo, sem que isso o exima da responsabilidade, devendo o Poder Público somente se abster de causar qualquer tipo de limitação para o desenvolvimento de uma sociedade fraterna e solidária, nos moldes previstos pelo constituinte.

Diante de uma breve análise, percebe-se ainda que a Constituição é carregada de regras de conduta e de estrutura. Percebe-se que em especial quando trata de questões tributárias, ela por si só regula grande parte da matéria, deixando pouco conteúdo para que possa ser editado pelo Poder Legislativo. Desta maneira e em razão de ser dotada de uma estrutura rígida, apresentando maiores dificuldades para sua modificação por parte do legislador ordinário ou complementar. Neste trilhar, sustenta CARVALHO (2019, p. 175) que:

Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo.

Entende-se ainda, que o sistema do direito positivo é composto pelas normas vigentes em um determinado espaço e tempo. Sendo assim, estas normas serão compostas tanto pelos textos constitucionalmente trazidos quanto por aqueles hierarquicamente inferiores, como as leis, de forma que os inferiores sempre buscarão seu fundamento e validade naqueles imediatamente acima, e assim por diante, culminando em uma norma fundamental, como foi apresentada por Kelsen e que fundamenta a própria Constituição.

Em matéria tributária, a Constituição dá início à nomogênese jurídica indicando a base das normas gerais e abstratas a serem complementadas por sujeitos políticos competentes (União, Estados e Municípios), os quais respeitarão as competências constitucionalmente delimitadas e fundamentarão, posteriormente, a inserção de normas individuais e concretas, indicando com precisão o momento do fato ocorrido, bem como os sujeitos, base de cálculo e alíquota aplicável. Demonstra-se assim a fundamental importância das competências concedidas pela Carta Magna, já que esta, sendo tratada como uma unidade, também define locais onde a competência não poderá alcançar, o que é feito por meio das chamadas normas de imunidade.

#### **4. Imunidade do artigo 195, §7º da Constituição Federal**

Normas de imunidade são aquelas que constitucionalmente demarcam pessoas ou objetos onde a competência de tributar do Estado não poderá atingir. Cumpre ressaltar que a Constituição Federal dá início a nomogênese jurídica tributária quando aponta áreas onde o sujeito ativo poderá exercer sua competência. No mesmo sentido, as normas de imunidade apontam áreas onde os entes políticos não poderão intervir por meio da tributação.

Considerando que o sistema constitucional de direito tributário já foi amplamente abordado na Constituição Federal de 1988, pouco deixando o constituinte para que pudesse ser futuramente complementado, já restaram determinados os campos específicos possíveis e impossíveis de serem atingidos pela tributação.

Mais especificamente, relacionando o princípio constitucional de solidariedade presente no artigo 3º com imunidades constitucionais, são dois os enunciados que aqui poderiam ser tratados: i) art. 150, VI, alínea c, determinando que a competência tributária para cobrar impostos não poderá atingir as instituições educacionais ou assistenciais; e ii) art. 195, §7º, em que, apesar do erro na redação dizendo serem ‘isentas’ de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social, trata em verdade de uma verdadeira norma de imunidade. Todavia, para que possa ser melhor aprofundado o tema no presente trabalho, opta-se pela imunidade das contribuições sociais, a qual será aqui abordada.

A norma introduzida pelo artigo 195, §7º, é chamada de norma de imunidade subjetiva e condicionada, referindo-se à instituição que gozará da vantagem e ainda precisando atender condições legais. Não guardam relação alguma com a capacidade econômica do agente, pois mesmo que aufera quantidade significativa de lucro, não sofrerá a incidência das contribuições sociais, desde que cumpra os requisitos legais para tanto (STRECK et al, 2018, p. 151).

Importante notar que no enunciado em questão, faz-se necessário para que de fato possa a entidade gozar da imunidade concedida, atender às exigências e requisitos estabelecidos em lei.

Ainda, deve-se expor que o Sistema Tributário não tem somente natureza arrecadatória; por meio dos tributos o Estado pode também induzir particulares a praticarem atividades de interesse público. A imunidade tem esta finalidade, deixando de onerar entidades que atuam complementando o Poder Público no cumprimento de suas funções básicas.

Também releva ressaltar que as entidades ora mencionadas sempre adotarão a estrutura de fundações ou associações sem fins lucrativos, de forma que em acordo com a legislação vigente, para que possam obter vantagens como as imunidades ou firmar parcerias com o Poder Público, estas receberão somente títulos como o Certificado de Entidade Beneficente de

Assistência Social (CEBAS), ou a qualificação da entidade como Organização Social (OS) ou Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Ocorre que as condicionantes legais para que as fundações ou associações possam se valer da imunidade constitucionalmente assegurada, muitas vezes dependem da discricionariedade do legislador ou do próprio Poder Executivo (SOUZA, 2004, p. 121-136).

Buscando o reconhecimento e a certificação necessária para gozar das imunidades, entidades podem despende anos aguardando uma resposta do Poder Público, o que muitas vezes inviabiliza e afasta aqueles que buscariam praticar a filantropia.

Importante ainda ressaltar, que independentemente da demora na avaliação pelo Estado, o certificado concedido tem apenas natureza declaratória de acordo com a Súmula n 612 do STJ, gerando efeitos *ex tunc* e assegurando o direito de recuperar tributos já pagos anteriormente.

Partindo de tantos entraves, resta a dúvida se de fato as imunidades são asseguradas ou se o Poder Público limita ao máximo seu gozo por aqueles que atuam em seu auxílio no cumprimento de deveres mínimos sociais. Isto tudo sem contar outros empecilhos que limitam o desenvolvimento destas entidades que não serão abordados no presente trabalho, como as dificuldades apresentadas para que as empresas possam abater de seu Imposto de Renda valores espontaneamente doados às instituições.

Diante deste patamar, deve-se verificar se em face destes entraves, o Estado não busca centralizar para si as obrigações sociais, dificultando seu desenvolvimento dentro da própria sociedade civil e desta maneira corrompendo a previsão constitucional, dificultando ações solidárias e tributando aqueles que deveriam permanecer imunes, nos moldes previstos pelo constituinte, desnaturando um instituto tão caro como o das imunidades tributárias.

Para tanto, parte-se para uma análise Constitucional e a forma como ela se desdobra em nosso Poder Judiciário, em especial dentro da nossa Suprema Corte, composta pelos ministros que carregam o peso do dever de guardar a Constituição.

De início, verifica-se que consta somente a palavra “lei”, sem nenhum complemento quando da redação do §7º do artigo 195. Verifica-se ainda que no artigo 146, inciso II da Constituição Federal, “Cabe à Lei Complementar: regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Por limitações constitucionais leia-se imunidades, já que são as limitações constitucionalmente impostas. Sendo assim, em acordo com o mandamento constitucional, seria necessária para regular as imunidades uma legislação com status de lei complementar. Todavia, existem entendimentos diversos, partindo do princípio de que a imunidade ora

analisada seria uma exceção à regra por trazer somente a palavra “lei”, sem qualquer qualificação em seu enunciado.

Ocorre que o debate sobre qual seria a lei capaz de regular e o que seria de fato uma regulação das imunidades é tema que há muito é discutido. Observa-se que o artigo 14 do Código Tributário Nacional visa trazer certa segurança para o tema, sendo importante frisar que se trata de norma criada anteriormente à Constituição Federal de 1988, porém recepcionada com força normativa de legislação complementar. Todavia, não foi este o entendimento predominante na Suprema Corte, que após debater o tema por décadas e proferir diversos acórdãos diferentes, mais recentemente determinou quando do julgamento da ADI 4.480/DF, pelo afastamento de inúmeros artigos de legislação ordinária, como a Lei 12.101 de 2009, a qual regula o tema e prevê a necessidade da concessão do CEBAS, sendo afastados em especial aqueles que exigiam da fundação ou associação alguma espécie de contrapartida para que pudesse gozar da imunidade constitucionalmente assegurada. Entendimento este que se manteve na linha dos acórdãos mais recentes proferidos pela Suprema Corte quando do julgamento conjunto das ADIs 2.028; 2.036; 2.228; e 2.621, assim como no RE 566.622, onde decidiram os ministros pela possibilidade de legislação ordinária regular aspectos meramente procedimentais, de forma que à Lei Complementar cumpriria a definição do modo de atuação das entidades.

Mesmo diante do julgamento do STF o problema não se exauriu, já que a exigência do CEBAS por parte da Receita Federal seguiu apresentando dificuldades para que formalmente entidades pudessem deixar de arrecadar suas contribuições sociais. Dessa maneira, o tema também foi bastante debatido administrativamente dentro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual afastou exigências de contrapartidas impostas por legislação ordinária, como se depreende da análise do acórdão nº 9303-010.974, proferido na sessão de 11 de novembro de 2020 pela Terceira Turma, exarando o entendimento de que exigências trazidas pela legislação ordinária estariam extrapolando suas competências, determinando o gozo das imunidades em decisão favorável às entidades, afastando até mesmo a necessidade de concessão do CEBAS, por estarem cumpridos os requisitos do artigo 14 do CTN.

Após toda a discussão enfrentada, e percebendo o seu prejuízo pela inconstitucionalidade perpetrada, o Poder Público superou a questão meramente formal e finalmente publicou legislação complementar regulamentando o tema, o que ocorreu no apagar das luzes do congresso em 2021, quando foi promulgada a Lei Complementar número 187 de



2021, com o objetivo de pacificar a questão e regular a certificação das entidades que buscam atuar em complementação ao Estado na busca da garantia de direitos sociais mínimos.

Mesmo entendendo estar superada a questão formal, resta ainda amplo espaço para uma análise material da constitucionalidade da Lei Complementar 187 de 2021, cabendo a verificação se as condições por ela impostas respeitam de fato o princípio da solidariedade e proporcionam o acesso às benesses pretendidas cumprindo o mandamento constitucional. Para tanto, passamos a uma análise de algumas das condições que por ela são impostas aos contribuintes.

Primeiramente, assim como já era exigido pela Lei 12.101 de 2009, o artigo 3º da Lei Complementar 187 prevê que para que possam gozar das imunidades, as entidades beneficentes que atuem na saúde, educação ou assistência social, deverão cumulativamente estar certificadas e cumprir os requisitos previstos nos incisos, sendo eles os seguintes:

I – não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II – apliquem suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III – apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

IV – mantenham escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor;

V – não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

VI – conservem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII – apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do **caput** do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

VIII – prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

Salvo pequenas alterações na redação, as exigências trazidas muito se assemelham àquelas previamente existentes na lei ordinária nº 12.101/09, de forma que alguns pontos serão

aqui abordados a fim de verificar sua compatibilidade com os objetivos fundamentais constitucionalmente previstos.

Ponto que é amplamente abordado pela legislação é a forma de remuneração de seus integrantes, em especial aqueles relacionados à entidade de maneira mais próxima. De fato, este é critério fundamental e suas limitações não causam qualquer constrangimento ou limitação ao exercício da atividade pelas entidades, ao contrário, possibilita a remuneração e reduz a possibilidade de abusos por parte dos instituidores. Também merece atenção a destinação do resultado da entidade, devendo se manter em território nacional e aplicado na finalidade específica prevista, ainda se percebe uma pequena alteração na redação quando da edição da Lei Complementar, pois que indica um rol taxativo daqueles que não poderão receber distribuição de lucros, deixando em aberto outras possibilidades.

Identifica-se no artigo 3º, inciso III da Lei Complementar 187/21, a exigência de apresentação de certidões negativas ou positivas com efeito de negativas com relação a tributos federais. Considerando o prazo mínimo de existência de 12 meses previsto pelo artigo 6º e a morosidade do processo de certificação e concessão de imunidades, torna-se um quesito limitador a exigência das referidas certidões. Ora, havendo qualquer crédito tributário em aberto, o procedimento de cobrança é pela via executiva, como já foi amplamente abordado, a imunidade é um direito constitucional garantido às entidades, não fazendo qualquer sentido a sua limitação pela existência de débitos tributários. Ademais, após reconhecida a imunidade inclusive estas obrigações deixarão de ser necessárias até mesmo com efeito retroativo, não fazendo também sentido a comprovação de regularidade em momento anterior ao da concessão, devendo, portanto, o Fisco, buscar as vias executivas para saldar possíveis débitos.

Também é limitadora a exigência prevista pelo inciso VI do mesmo artigo, exigindo que sejam conservados por 10 (dez) anos os documentos que comprovem entradas e saídas de recursos. Ora, a exigência dobra o prazo comumente aplicado, gerando uma sobrecarga e aumentando os custos operacionais da entidade, o que dificulta o adequado desenvolvimento de sua atividade.

Tratando especificamente de entidades atuantes na área da saúde, é exigido pelo artigo 7º que alternativamente preste serviços gratuitos em atendimento ao SUS, atuando na promoção à saúde ou que seja de reconhecida excelência, realizando projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS. Diante da exigência, verifica-se que a legislação exige uma contrapartida da entidade para que a imunidade possa ser concedida, o que não encontra amparo na

Constituição Federal e fere princípios básicos, dificultando a atuação solidária das entidades atuantes neste setor.

O mesmo ocorre para entidades de educação, já que conforme previsão do artigo 20, deverá ser concedida 1 (uma) bolsa integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes ou 1 (uma) bolsa integral para cada 9 (nove) alunos pagantes, desde que também conceda 2 (duas) bolsas com 50% (cinquenta por cento) de gratuidade para cada bolsa integral concedida, podendo ainda substituir 25% das bolsas concedidas por outros benefícios.

Quanto à assistência social, de acordo com o previsto no artigo 31, inciso V, alínea a), a entidade deverá comprovar que no ano anterior ao requerimento destinou a maior parte de seus custos e despesas a serviços, programas ou projetos de assistência social e a atividades certificáveis nas áreas de educação ou saúde, quando também atuante nestas áreas.

Ainda, de acordo com o artigo 33, inciso I, a entidade que atuar na redução da demanda de drogas, somente poderá receber sua certificação após conseguir declaração emitida por autoridade federal, estadual, distrital ou municipal competente, atestando sua atuação na área de controle de uso de drogas ou atividade similar, desta maneira, tornando-se refém da liberalidade do poder executivo para que possa usufruir das imunidades constitucionalmente previstas. No inciso V do mesmo artigo, consta que deverá prestar no mínimo 20% (vinte por cento) de sua capacidade em atendimentos gratuitos, o que demonstra novamente uma exigência de contrapartida para a concessão.

Quanto ao gozo da imunidade constitucionalmente garantida, verifica-se que o conjunto de limitações que foram impostas pela Lei Complementar, acabam por violar texto constitucional.

Ora, como já exposto supra, as imunidades constitucionais atuam como limitadores da competência do Estado, excluindo seu poder de tributar e tornando impossível a incidência.

Ademais, as atividades exercidas pelas entidades em princípio deveriam ser cumpridas pelo Estado, já que este tem a obrigação de garantir o mínimo necessário para uma existência digna. Pautando-se, portanto, no princípio da solidariedade social, ao perceber o auxílio da atuação particular no cumprimento destes objetivos, não pode a atividade ser onerada por meio de tributação, estando garantida pela imunidade constitucional. Sendo assim, não poderá também por meio de Lei Complementar o Estado impor limitações e entraves para que as referidas entidades possam de fato gozar do direito constitucionalmente garantido, atuando em uma região onde a competência tributária nem mesmo pode atingir. Não podendo ser atingida pela competência tributária constitucional, muito menos poderá ser limitada por qualquer

normativa, seja ela complementar ou ordinária, devendo apenas ser garantido o direito do gozo àqueles que buscam a atuação nesta seara.

Nas normas de imunidade encontramos valores altamente protegidos pela Constituição, como a garantia das liberdades individuais e a capacidade contributiva. Desta maneira, a interpretação da norma deve ser construída em respeito a estes valores, de forma que, sempre que possível encontrá-los, a interpretação deve ser extensiva. Neste sentido, tratando-se de imunidade concedida a entidades de assistência social e educação, a imunidade poderia se extrair diretamente do artigo 6º da Constituição Federal, garantindo direito fundamental da sociedade, que quando analisado aliado ao princípio da capacidade contributiva, justifica a não tributação daquele que toma a decisão de buscar atuar em auxílio ao cumprimento das obrigações do Estado, já que estes não possuem finalidade de lucro e seu resultado deve ser integralmente revertido a atividade tão cara à manutenção dos princípios constitucionais, assim não demonstrando qualquer capacidade contributiva (SCHOUERI, 2019).

Percebe-se que a omissão do Estado na garantia dos direitos sociais constitucionalmente garantidos abriu espaço para a atuação particular. Sendo assim, visando até mesmo a proteção de certas minorias, não podem ser dificultadas ou reduzidas estas participações. Ainda que a tributação vá promover recursos para serem despendidos nas atividades estatais, não cabe ao arquiteto das escolhas públicas esta decisão, mesmo que democraticamente eleito. Qualquer tributação daqueles que atuam em assistência social ou educação deve poder gozar a imunidade constitucionalmente garantida, sob pena de desvio de recursos para outras finalidades não objetadas pela entidade.

Considerando que a solidariedade se constituiu como princípio da mais alta valoração em nosso Estado Democrático de Direito, a busca pela atuação solidária não pode ser relegada de nenhuma maneira.

Neste sentido é que o dever de solidariedade, mesmo que seja norma programática, não é desprovida de eficácia jurídica, sendo que estas, como afirma (BORGES, 2009) “vinculam a legislação superveniente, que não deve instituir normas colidentes, ou seja, antinômicas com o programa constitucional”.

Ora, resta evidente que as limitações aqui demonstradas vão de encontro ao tão caro princípio de solidariedade, o que também reforça a inconstitucionalidade dos dispositivos destacados.

Resta, portanto, amplamente demonstrada a inconstitucionalidade da legislação complementar em questão, tendo em vista que esta veio para limitar a atuação de particulares em áreas desejadas pelo vigente Estado Democrático de Direito.

Assim como qualquer outro setor da economia, claramente existem casos de corrupção e desvio das finalidades também no Terceiro Setor. Todavia, cumpre ao Estado agir como fiscalizador, atuando ativamente na regulação da atividade, ou até mesmo possibilitando que parte dessa fiscalização seja realizada internamente, por meio de uma autorregulação regulada (RIOS; ANTONIETO, 2015) com o desenvolvimento de um efetivo sistema de compliance.

## **5. Conclusão**

A solidariedade social é princípio fundamental vigente no Estado Democrático de Direito, tendo seu significado sido construído ao longo da história até se moldar com uma invariante axiológica nos tempos modernos.

O Estado já demonstrou sua incapacidade no atendimento de todos os pontos onde sua atuação seria necessária, visando condicionar o mínimo necessário àqueles que necessitam de amparo.

As imunidades constitucionais são normas que preveem um campo onde a competência tributária do Estado não poderá atingir. Ainda, tratando-se especificamente da imunidade concedida no artigo 195, §7º é uma norma de imunidade subjetiva e condicionada, cumprindo ao poder legislativo por meio de legislação complementar a sua regulação.

O poder executivo, após muito tempo, editou Lei Complementar regulamentando o tema, se adequando ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal e superando a inconstitucionalidade formal presente até o momento.

Ainda que formalmente adequada aos preceitos constitucionais, observa-se que a enorme quantidade de exigências operacionais e de contrapartidas dificultam a operação e podem chegar a impossibilitar a atuação solidária daqueles que almejam auxiliar o Estado no cumprimento de suas obrigações, o que estaria violando não somente a solidariedade social, mas diversos direitos constitucionalmente garantidos, todos preceitos fundamentais vigentes na sociedade atual, como os direitos sociais previstos no artigo 6º da Carta Magna. Desta maneira é evidentemente apresentada a inconstitucionalidade material das exigências abusivas trazidas pela Lei Complementar 187 de 2021.

Desta maneira, cumprindo as normas necessárias e com uma regulação adequada, viabiliza-se um melhor bem-estar para todos, possibilitando que as entidades cumpriram com seu papel de complementação das atividades de responsabilidade pública, sem grandes entraves, estando sempre sujeitas a uma fiscalização efetiva que vise assegurar o correto desenvolvimento e o cumprimento do fim estabelecido pela entidade, sem a necessidade de instituição de contrapartidas específicas ou de documentos discricionariamente emitidos pelo poder executivo.

## 6. Referências

AGOSTINHO, Santo. **A Verdadeira Religião**. São Paulo: Paulinas, 1986.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário : instituições de direito comunitário comparado** : União Européia e Mercasul - 2. ed. - São Paulo : Saraiva, 2009.

STRECK, Lenio Luiz.; Canotilho, J. J. Mendes, Gilmar F.; Sarlet, Ingo W. **Comentários à Constituição do Brasil – Série IDP**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553602377/>. Acesso em: 31 jul. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010.

COULANGES, Fustel de. **A Cidade Antiga**. São Paulo: Edameris, 1961.

GODOI, Marciano Seabra de et al. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019.

GRECO, Marco Aurélio et al. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **FASFIL 2016: número de entidades sem fins lucrativos cai 14% em relação a 2013**, 05 abr. 2019. Estatísticas Econômicas. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/24162-fasfil-2016-numero-de-entidades-sem-fins-lucrativos-cai-14-em-relacao-a-2013>. Acesso em: 23 ago. 2021.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **FASFIL – As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil**, 2021. Séries Históricas. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/outras-estatisticas-economicas/9023-as-fundacoes-privadas-e-associacoes-sem-fins-lucrativos-no->

brasil.html?edicao=24159&t=series-historicas. Acesso em: 23 ago. 2021.

LOCKE, John. Dois tratados sobre o governo. 3ª ed. São Paulo : Martins Fonte, 2020.

NABAIS, José et al. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo : Dialética, 2005.

PLATÃO. **A República**. São Paulo : Lafonte, 2017.

RIOS, Rodrigo Sánchez; ANTONIETTO, Caio. Criminal Compliance–Prevenção e Minimização de Riscos na Gestão da Atividade Empresarial. **Revista brasileira de ciências criminais**, v. 114, n. 2015, p. 341-375, 2015.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do Terceiro Setor**. São Paulo: Dialética, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo et al. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

UCKMAR, Victor et al. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.