

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

TAX IMMUNITY OF CHARITABLE ORGANIZATIONS WELFARE ON THE CONTRIBUTION TO PIS

Fernanda Andreazza¹

RESUMO

O tema desta monografia trata da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social com relação à contribuição ao PIS – Programa de Integração Social. Seu objetivo é demonstrar, através da interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais, que as referidas entidades possuem o direito a usufruir da norma constitucional de imunidade referente ao PIS. Para isto, parte do entendimento de que o direito é construído pela linguagem (embasado na filosofia da linguagem surgida com o giro-linguístico) e constitui-se com um sistema comunicacional, passando pela demonstração de como se dá a construção da norma jurídica, pela definição das imunidades tributárias, qual sua natureza jurídica, como ocorre a regulamentação das imunidades condicionadas, e ainda demonstração a definição de entidade beneficente de assistência social e a origem da natureza jurídica do PIS como contribuição social.

Palavras-chave: Direito; Linguagem; Sistema comunicacional; Imunidades tributárias; Entidades beneficentes de assistência social; PIS.

ABSTRACT

The theme of this monograph deals with the tax immunity of charities social assistance regarding contribution to PIS - Social Integration Program. Your objective is to demonstrate, through the interpretation of constitutional and infraconstitucionals norms, that such institutions have the right to use the constitutional standard of immunity for the PIS. For this, it starts from the understanding that the law is constructed by language (based on the philosophy of language arose with the spin-linguistic) and constitutes a communication system, through demonstration of how is the construction of the rule of law, by definition tributaries immunities, which its legal nature, how is the regulation of immunity conditioned, and still demonstrate the definition of charity care and the origin of the legal nature of the PIS as a social contribution.

Keywords: Law; Language; Communications system; Tributaries immunities; Charities social assistance; PIS.

1. Introdução

O objetivo do presente trabalho consiste em apresentar as interpretações possíveis para o tema proposto, através da interpretação doutrinária e jurisprudencial existente sobre a matéria.

Iniciando pela abordagem do direito como fenômeno de comunicação através da linguagem, demonstra-se que a partir do giro-linguístico o sentido da linguagem deixa de ser entendido (de acordo com a filosofia clássica) como mero instrumento de ligação entre sujeito e objeto para ter existência própria, como construtor da realidade.

¹ Advogada em Curitiba. Especialista em Direito Processual Civil pelo IBEJ – Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos e Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Na esteira da importância da linguagem para construção da norma jurídica, passa-se a demonstrar que através dos mecanismos lingüísticos se opera a realização dos valores concebidos como essenciais para a vida em sociedade, os quais, juridicizados, incidirão sobre as relações interpessoais.

Em seguida, é realizada a análise da imunidade tributária como norma de patamar constitucional, consistente em uma regra de estrutura, a qual norteará a formação de outras regras. Fixada tal premissa, passa-se à definição do instituto, bem como de sua natureza jurídica.

Com base nas diretrizes metodológicas escolhidas, o trabalho encerra-se com a análise das proposições trazidas pelo art. 195, §7º da Constituição Federal.

O tema escolhido para o presente trabalho possui especial relevância, pois versa ao mesmo tempo sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, sobre a eficácia da norma constitucional disposta no art. 195, §7º, a regulamentação infraconstitucional das imunidades condicionadas, bem como a natureza jurídica da contribuição ao PIS – Programa de Integração Social.

Por fim, é importante ressaltar que embora a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal estivesse pacificada quanto ao tema da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social em relação ao PIS, em 17/06/2011 foi reconhecida repercussão geral ao Recurso Extraordinário 636941/RS².

Invocando a necessidade de reafirmação da matéria a fim de pacificação da jurisprudência, o Ministro Marco Aurélio de Mello requereu a análise da matéria em Plenário, cujo julgamento está pautado para o ano em curso.

2. O direito como linguagem e fenômeno comunicacional

2.1. A teoria do giro lingüístico e a construção da linguagem do direito

O trabalho científico, para sua validação, necessita evidenciar suas premissas metodológicas e lingüísticas.

Sendo o direito o objeto de estudo deste trabalho, partimos do pressuposto de que o mesmo representa um fenômeno de comunicação através da linguagem.

² RECURSO. Extraordinário. PIS. Imunidade tributária. Entidades filantrópicas. Relevância do tema. Repercussão geral reconhecida. Apresenta repercussão geral recurso extraordinário que verse sobre imunidade tributária das entidades filantrópicas em relação à contribuição para o PIS. (RE 636941 RG, Relator(a): Min. MINISTRO PRESIDENTE, julgado em 16/06/2011, DJe-179 DIVULG 16-09-2011 PUBLIC 19-09-2011 EMENT VOL-02589-02 PP-00285)

Pela *teoria do giro-lingüístico*, cujo marco inicial encontra-se na obra de WITTGENSTEIN, o estudo do direito é realizado em nova perspectiva, como esclarece Paulo de Barros CARVALHO (2005. p. 45):

“(...) o giro lingüístico é uma vertente da filosofia da linguagem que rediscute os conceitos de verdade com olhos bem voltados para a linguagem, cuja função, longe de ser meramente descritiva de qualquer realidade dada, é constitutiva dessa realidade. Por isso, anota-se como braço principal dessa escola a auto-referencialidade da linguagem, ou seja, a linguagem, descrevendo a realidade a constituir, independentemente do ‘dado’ objetivo que descreve. Assim, a realidade, que até então era dominada pelo homem, passa a ser por ele mesmo constituída em forma de linguagem.”

Com este novo entendimento filosófico, a linguagem deixa de ser mero instrumento de comunicação para se tornar a própria construtora da realidade. Nas palavras de Aurora Tomazini De CARVALHO “a linguagem, nesta concepção, passa a ser o pressuposto por excelência do conhecimento”(2010, p. 14).

O conhecimento, portanto, deixa de ser apenas a percepção mental da realidade e passa a ser construído pelo intelecto, através da linguagem.

Neste sentido é que WITTGENSTEIN (*apud* CARVALHO, *op. cit.*, p.111) declara que “os limites da minha linguagem significam o limite do meu mundo”, informando com isto que o conhecimento de um objeto se dá pela quantidade de proposições que o sujeito consegue formular sobre ele.

São precisas as palavras de Fabiana Del Padre TOMÉ (2008, p.1) sobre o movimento denominado *giro lingüístico*:

“Com o advento da filosofia da linguagem, cujo marco inicial é a obra de Wittgenstein (*Tractatus lógico-philosophicus*), passou-se a considerar a linguagem como algo independente do mundo da experiência e, até mesmo, a ela sobreposta, originando o movimento hoje conhecido como *giro lingüístico*. Essa nova corrente filosófica rompeu a tradicional forma de conceber a relação entre linguagem e conhecimento, entendendo que a própria compreensão das coisas dá-se pela preexistência da linguagem, deixando esta de ser concebida como mero instrumento que liga o sujeito ao objeto do conhecimento. A linguagem deixou de ser um meio entre ser cognoscente e realidade, convertendo-se em léxico capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade. Nessa concepção, o conhecimento não aparece como relação entre sujeito e objeto, mas como relação entre linguagens, entre significações.”

Neste contexto, parte-se do entendimento segundo o qual não há como estudar o direito, tampouco toda a construção jurídica, sem ater-se ao meio pelo qual se dá sua manifestação, ou seja, a linguagem.

2.2. A linguagem e a construção da norma jurídica

No intuito de regular as condutas intersubjetivas, o direito utiliza-se de mecanismos lingüísticos para realização de valores concebidos como essenciais para o convívio social.

Para Paulo De Barros CARVALHO (*op. cit.*, p. 164):, as normas jurídicas são concebidas como “mensagens” que, carregadas de juridicidade, prescrevem condutas que orientam o comportamento de uma comunidade social.

Neste sentido, afirmando o direito como sistema comunicacional, Paulo De Barros CARVALHO (*Ibidem*, p. 164) elucida que:

“O direito como sistema de comunicação – cujas unidades são ações comunicativas e, como tais e enquanto tais, devem ser observadas e exploradas – impõe que qualquer iniciativa para intensificar o estudo desses fenômenos leve em conta o conjunto, percorrendo o estudo do emitente, da mensagem, do canal e do receptor, devidamente integrados no processo dialético do acontecimento comunicacional.”

Impõe-se, portanto, buscar a acepção do termo “comunicação” para que se possa explicar o direito como um sistema comunicacional.

Nas palavras de Paulo De Barros CARVALHO (*Ibidem*, p. 165), em um acepção geral, “o termo ‘comunicação’ designa qualquer processo de intercâmbio de uma mensagem entre um emissor e um receptor”, sendo ainda necessário um canal por meio do qual a mensagem será transmitida e um código inteligível a ambos.

Diante de tais colocações é que se toma o direito como *fato comunicacional*, posto que promove o enlace de dois ou mais sujeitos distintos em torno de uma conduta regradada pelos modais deônticos *proibido*, *permitido* ou *obrigatório*, mediante uma estruturação formal, a partir de suportes físicos.

Ocorre que para atingir seu objetivo, de regular as relações intersubjetivas, não basta a existência da norma geral e abstrata, pois seu conteúdo necessita ser esmiuçado em outras normas, individuais e concretas, para alcançar, efetivamente, o fato juridicizado.

O direito neste contexto aparece como sobrelinguagem, porque através da linguagem prescritiva do direito positivo, escolhe os fatos e condutas sobre os quais fará o recorte da juridicidade, separando-os daqueles que permanecerão fora deste conjunto, criando assim o território da facticidade jurídica. (CARVALHO,2012, p. 165)

Nas palavras de Tárek Moysés MOUSSALLEM (2005, p.60) “a conversão do não juridicamente relevante para o juridicamente relevante sucede pela linguagem”.

Outrossim, afirma ainda Paulo De Barros CARVALHO (2008, p.168) que o fenômeno da incidência é essencial para a regulação das condutas:

“Para que haja comunicação da mensagem jurídica geral e abstrata e sua eficácia é necessário, portanto, o fenômeno da incidência, que é a percussão da norma, por meio da juridicização do acontecimento do mundo da experiência social, fazendo propagar efeitos peculiares na disciplina das condutas interpessoais.”

A incidência, por outro lado, não ocorre por força própria, mas por meio do homem, como intérprete do seu conteúdo prescritivo, partindo da norma geral e abstrata para gerar outras normas de conteúdo abstrato ou concreto, geral ou individual, até atingir a conduta que pretende regular.

Nas palavras de Paulo De Barros CARVALHO (2012. p. 31), “quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo seu objetivo primordial, qual seja, regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade (...).”

Assim, pode-se concluir que a aplicação da norma jurídica ocorre com a participação do homem, em um sistema de comunicação que se dá através da linguagem, o qual individualiza determinado fato e concretiza comandos normativos.

Verifica-se que sem a versão do fato em linguagem, mediante a presença humana, não existe a incidência jurídica.

A linguagem prescritiva de condutas, a qual versa sobre os fatos juridicizados, encontra-se sistematizada pelo chamado Direito Positivo, que representa um processo de comunicação, com regras próprias e definidas.

Esta linguagem do Direito Positivo apresenta-se através de suportes físicos, com os quais, ao se deparar o intérprete, constrói em sua mente um significado. A realização mental do texto em significação é que se denomina *norma jurídica*.

Fabiana Del Padre TOMÉ (2008, p.40) traz importante explicação sobre a estrutura trilateral do direito como sistema comunicacional:

“A concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são do que o resultado do ato de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sgnificas: suporte físico, significado e significação.”

Por *suporte físico* entende-se a parte material daquilo que temos contato fisicamente, que percebemos pelos sentidos. O suporte físico refere-se a algo que existe no mundo, sendo que o *significado* é a representação individualizada do suporte físico. A *significação* é o que se apresenta na mente do intérprete como uma noção, uma idéia ou conceito.

No Direito Positivo o *suporte físico* são os enunciados prescritivos, expressos em palavras, tomados do ponto de vista material de sua existência (artigos, incisos, alíneas, parágrafos de uma lei, decreto, resolução, entre outros). Seu *significado* são as condutas humanas em suas relações intersubjetivas e sua *significação* são as normas jurídicas construídas mentalmente pelo intérprete.

Já na Ciência do Direito o *suporte físico* são os enunciados descritivos que o compõem (texto constituído pelas frases, parágrafos de material doutrinário), seu *significado* é o direito positivo ao qual se reporta e sua *significação* são as proposições descritivas construídas na mente de quem as interpreta.

A norma jurídica pode ser considerada como expressão de linguagem, a qual pode ser utilizada em diversas acepções. Para Paulo De Barros CARVALHO (2009. p. 115), a melhor exegese, para evitar confusões cognoscitivas é sua divisão em **normas jurídicas em sentido amplo**, as quais designam tanto os textos legais (suporte fático), quanto os conteúdos significativos destes, de forma isolada (significado), e **normas jurídicas em sentido estrito**, denotando as significações deonticamente estruturadas, ou seja, a composição das diversas estruturas articuladas de significações do direito positivo, na forma de hipótese e consequência e sentido modal deontico (*dever-ser*).

Em regra geral a expressão *norma jurídica* é utilizada no sentido estrito, sendo algo imaterial, construída intelectualmente pelo intérprete.

Segundo Paulo De Barros CARVALHO (*ibidem*, p.115) o percurso gerador de sentido dos textos jurídicos pode ser descrito em quatro planos: (i) o dos enunciados (S1), (ii) o das proposições (S2), (iii) o das normas jurídicas (S3), (iv) e o da sistematização (S4).

Neste quadro, (S1) consiste no sistema da literalidade das normas, no plano da expressão, em que a atividade do intérprete se inicia com a leitura dos enunciados prescritivos e assim, a partir da interpretação dos textos, passa a construir em sua mente proposições isoladas, ingressando, desta forma, no plano do conteúdo de significação dos enunciados prescritivos (S2). Considerando que a essas proposições ainda não se pode atribuir significado normativo, vez que desconhecida a mensagem jurídica contida no suporte físico, é necessário, para que passem a ter sentido deontico, que sejam estruturadas na forma hipotética condicional, adentrando deste modo no plano das significações normativas (S3).

Para eficiente compreensão da mensagem legislada, o intérprete terá de ordenar as proposições normativas construídas no plano S3, estabelecendo vínculos de subordinação e coordenação entre elas, sendo esta etapa denominada de plano das significações normativas sistematicamente organizadas (S4).

De forma didática, Fernando F. CASTELLANI (2009. p. 25) sintetiza a construção da norma jurídica:

“Vale perceber, afinal, que a construção da norma jurídica, objeto do Direito Positivo, decorre de um processo de construção de significado, partindo dos textos admitidos pelo sistema, introduzidos por intermédio dos veículos introdutórios regulados pelo texto constitucional, passando pela imputação de significado aos enunciados e por uma construção de significação, tendo em vista o conjunto de todas as proposições, analisadas sistemática e conjuntamente.”

Concebido o modo de construção da norma jurídica, questiona-se quais os textos que, admitidos pelo sistema, podem dar origem a mesma.

Para defini-los, necessariamente se ingressa no tema referente às fontes do Direito, a fim de perscrutar a origem jurídica dos enunciados que passam a existir no sistema do direito, ou seja, quais as *fontes do direito*.

Para Paulo De Barros CARVALHO (2009. p.47)., estas devem ser compreendidas como os “focos ejetores de regras jurídicas”, quais sejam, os órgãos capazes de produzir normas, bem como o processo de produção de enunciados e ainda os meios pelos quais as normas são introduzidas no sistema.

Tal assertiva implica em reconhecer que as normas jurídicas ingressam no sistema através de outras normas jurídicas, o que se autoriza a dizer que existem *normas introduzidas e normas introdutoras*.

As palavras de Paulo De Barros CARVALHO (*Idem*, p. 48) são elucidativas para compreensão do tema:

“Pois bem, nos limites desta proposta, as *fontes do direito* serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que *introduzam* no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas. Agora, tais ocorrências serão colhidas enquanto atos de enunciação, já que os enunciados consubstanciam as próprias normas.”

E prossegue (CARVALHO, *Idem*, p. 49):

“Não é difícil perceber que o sistema de normas, *introdutoras e introduzidas*, integra o que conhecemos por direito positivo, ao passo que o conjunto de fatos aos quais a ordem jurídica atribuiu teor de juridicidade, se tomados na qualidade de *enunciação* e não como *enunciados*, estarão formando o território das fontes do direito posto. Isso nos permitirá operar com as fontes como algo diferente do direito posto, evitando, desse modo, a circularidade ínsita à noção cediça de fontes como sendo o próprio direito por ele mesmo criado.”

Definimos, assim, as fontes do direito como sendo os fatos colhidos do meio social, concebidos como relevantes à vida em sociedade, tomados no seu processo de criação, ou seja, no processo de enunciação, de acordo com as regras estabelecidas pelo sistema jurídico vigente, por meio de um órgão competente e um procedimento apropriado.

Logo, adotamos o entendimento do professor Paulo De Barros CARVALHO (*Idem*, p. 49), segundo o qual o objeto da Ciência do Direito pode ser isolado pelo universo das normas jurídicas válidas em determinado espaço territorial e momento histórico definido.

O percurso de construção do direito, portanto, parte da introdução de enunciados, passa pela interpretação do jurista, o qual construirá as normas jurídicas. Estas, relacionando-se entre si formam o sistema jurídico como um todo.

Como *corte metodológico* partimos da *norma fundamental* como fato artificialmente concebido em determinado momento histórico pelo legislador constituinte para instaurar uma nova ordem do direito positivo.

3. As imunidades tributárias e o sistema constitucional brasileiro

3.1. As imunidades tributárias como regras de estrutura

O texto constitucional consubstancia-se na *norma fundamental* de onde emanam a organização do Estado, sua estrutura e características.

Segundo a corrente doutrinária majoritária, as normas jurídicas são divididas em dois grupos distintos: normas de conduta e normas de estrutura.

Enquanto as primeiras ocupam-se de regular as condutas intersubjetivas nas relações entre as pessoas, as segundas visam o comportamento relacionado à produção de novas normas jurídicas, razão pela qual estabelecem proposições sobre procedimentos, criação de órgãos, bem como a forma como as novas regras necessitam ser criadas, alteradas ou expulsas do sistema jurídico.

As regras de estrutura, portanto, são determinadoras do modo como são construídas as normas jurídicas válidas, e também como elas podem ser alteradas ou eliminadas.

Considerando a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas entrelaçadas de forma hierárquica, a Constituição Federal ocupa posição privilegiada dentro desta hierarquia, norteadora das diretrizes máximas do sistema jurídico nacional.

Nas palavras de Paulo De Barros CARVALHO (2011. p. 171), a Carta Magna atua de forma fundamental na dinâmica deste sistema:

“Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa encontra-se fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. E a Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois cabe a ela traçar as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá.”

O texto constitucional, portanto, dado ser o arcabouço das linhas gerais da organização estatal, possui em seu repertório maior número de regras de estrutura (também denominadas normas de produção, de formação ou de transformação) do que regras de comportamento (CARVALHO, 2009. p.201).

3.2. As imunidades tributárias e os traços norteadores para sua definição

Dentre as regras trazidas pela Carta Magna estão as que se referem à competência tributária, sendo que uma vez determinada pelo legislador constituinte, esta deve ser

obedecida pelo legislador infraconstitucional. Ao regulá-la, poderá desenvolver outras normas, desde que não introduza quaisquer alterações no mandamento fundamental.

A Constituição Federal de 1988 discriminou o campo das competências tributárias, delimitando minuciosamente as competências dos entes da Federação.

Ao delimitar a competência dos entes tributantes, o legislador constitucional excluiu algumas situações do campo tributável confiado aos entes federativos, proibindo, nas hipóteses discriminadas, o exercício da atividade legislativa.

Neste sentido, José Souto Maior BORGES (1978, p. 134) firma importante posicionamento sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar:

“Aliás, a respeito das chamadas ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’, lembraria que a *competência já nasce constitucionalmente delimitada*. A competência é uma afirmação de liberdade, mas é também uma limitação; uma autorização para o exercício das faculdades, das atribuições tributárias dos entes políticos, que nascem com uma limitação constitucional, que lhes é inerente.”

Logo, a imunidade não pode ser definida como exclusão ou subtração de competências tributárias, pois estas já nascem definidas no texto constitucional. O campo de competência constitucional quando nasce, já surge com suas demarcações, em cujo arcabouço encontram-se as imunidades.

As prescrições relativas às imunidades tributárias estão dentro das chamadas normas de estrutura, no subdomínio das sobrenormas, conforme informa Paulo De Barros CARVALHO (2009, p.202):

“As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares do poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante. Chegamos até aqui com o propósito de reconhecer que espécie normativa é a figura da imunidade, e já sabemos tratar-se de regra que dispõe acerca da construção de outras regras. Além disso, salientamos que o espaço freqüentado por tais normas é o patamar hierárquico da Constituição Federal, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária, no direito positivo brasileiro.”

Define-se, deste modo, *imunidades tributárias* como normas jurídicas de âmbito constitucional com função delineadora das competências impositivas, delimitadoras da competência tributária dos entes políticos internos com relação a atos, fatos e pessoas, atuando antes do campo de incidência tributária.

A competência legislativa, nestes termos, vem demarcada constitucionalmente, impedindo que certos fatos e situações sejam escolhidos como hipótese de incidência tributária.

Na esteira desta construção conceitual, rechaça-se o conceito de imunidade como situação de *não-incidência* tributária qualificada constitucionalmente, pois se estaria negando o conteúdo de juridicidade que lhe é inerente. Embora as normas imunizantes sejam regras de

estrutura, não atingindo os fatos propriamente ditos, é justamente por *incidir* sobre o *fato* da *produção de outras normas* é que acabará por alcançar pessoas, atos e situações.

A definição de imunidade tributária formulada por Paulo De Barros CARVALHO é precisa (*Idem*, p.202):

“(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”

Outro importante aspecto no estudo das imunidades tributárias diz respeito a sua incidência recair somente sobre tributos não-vinculados (impostos).

A doutrina tradicional, com amparo nas hipóteses de imunidade previstas no art. 150, VI da Constituição Federal³, afirma que as imunidades somente dizem respeito aos impostos, ou seja, tributos não vinculados, de acordo com a classificação do ilustre jurista Geraldo ATALIBA (2012. p. 130-136).

Nada mais infundado, pois, ao se admitir que o legislador constituinte define as competências tributárias, não haveria lógica em que estivesse impedido de delimitá-las em relação a todas as espécies tributárias, sejam elas impostos, taxas ou contribuições de melhoria.

Este entendimento pode ter sido adotado pela doutrina clássica em razão do nível de atenção que historicamente a Constituição deu aos impostos, prescrevendo-lhes expressivos detalhes para conformação das respectivas hipóteses de incidência.

Na lúcida argumentação de Paulo De Barros CARVALHO (2008, p. 319), mesmo em menor número, os tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) são alcançados pelo legislador constituinte, como faz prova o inciso I do art. 150 da Constituição Federal, tratando do princípio da uniformidade tributária.

Pela referência do dispositivo constitucional a *tributo*, conclui-se que o princípio alcança tanto os impostos, quanto as taxas e contribuições de melhoria.

³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Em que pese o extremo detalhamento com o qual a Constituição Federal se refere aos impostos, carece de veracidade a alegação de que as imunidades tributárias somente sobre eles se aplicam.

A interpretação limitadora das imunidades é rechaçada pela disposição do art. 5º, XXXIV, *a* e *b* da Constituição Federal, ao estabelecer imunidade de taxas nas situações ali elencadas.

No mesmo sentido, verifica-se o que preceitua o art. 195, §7º do texto constitucional.

Inobstante a errônea referência à *isenção*, quando o correto seria o termo *imunidade*, verifica-se proibição expressa no texto constitucional para exigência de contribuição social das entidades beneficentes de assistência social.

Portanto, resta demonstrado que as normas de imunidade podem referir-se a qualquer espécie tributária, “sendo suficiente, para o estabelecimento da exoneração fiscal, que assim o deseje a Constituição” (COSTAS, 2006, P.46).

Alterando sua opinião a respeito da matéria, Roque Antonio CARRAZZA (2011, p.784) passou a adotar a mesma linha de entendimento ao declarar que “tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão ‘imunidade tributária’ alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.”

No mesmo sentido, Hugo De Brito MACHADO (2012. p. 213) escreve que “em edições anteriores afirmamos que a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não aos demais tributos. Hoje, porém, já não pensamos assim. A imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora do seu alcance.”

Destarte, podem ser definidas as imunidades tributárias como regras de estrutura (regras que produzem outras regras) previstas constitucionalmente, sendo proposições normativas inseridas no subdomínio das sobrenormas, as quais definem uma área subtraída da competência legislativa tributária dos poderes legiferantes.

3.3. Da natureza jurídica das imunidades tributárias

De acordo com Regina Helena COSTA (2006. p.51), deve-se observar também que o instituto da imunidade possui *natureza dúplice*, ou seja, de um lado se constitui como *norma constitucional* que delimita a competência tributária e de outro, como *direito público subjetivo* das pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, que por elas são favorecidas.

Ainda na esteira do entendimento da mesma doutrinadora, a imunidade pode ser visualizada sobre o aspecto formal, como norma que excepciona o princípio da generalidade da tributação e demarca a *intributabilidade* de determinadas pessoas, bens e situações, e sob o

aspecto material, consistente no *direito público subjetivo de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa* (COSTA, *Idem*, p.51-52).

Outrossim, diante de seu caráter constitucional, não pode deixar de ser observada pelo legislador ordinário, tampouco sofrer qualquer limitação ou alteração.

Aliás, diante da *rigidez e exaustividade* da Constituição Federal, as normas estatuídas pelo legislador constituinte somente podem ser alteradas através de um processo específico e mais complexo do que os processos ordinários de produção legislativa.

Adotando o entendimento de que as imunidades tributárias consistem em *direito público subjetivo*, a elas se aplica o disposto no art. 60, §4º, IV da Magna Carta.

Sendo assim, as imunidades tributárias podem ser consideradas como *cláusulas pétreas*, pois seu conteúdo não é passível de modificação pelo Poder Constituinte Derivado.

Conclui-se, portanto, elas não podem ser suprimidas, sequer através de emenda constitucional.

As imunidades, como normas que afastam a possibilidade de tributação pelos entes políticos, tem como escopo efetivar garantias, direitos ou outros valores relevantes para a sociedade e o Estado. Logo, não cabe ao legislador infraconstitucional, ao interpretá-las, diminuir-lhes a extensão e o alcance.

4. Da imunidade tributária prevista no art. 195, §7º da constituição federal

4.1. A errônea expressão “isentas” contida no art. 195, §7º, da Constituição Federal

A imunidade tributária das contribuições sociais, dentre as quais se enquadra o Programa de Integração Social – PIS, encontra-se entre as imunidades denominadas *condicionadas*, a teor do disposto no art. 195, §7º da Constituição Federal⁴.

Embora o dispositivo constitucional faça uso do termo *isenção*, o entendimento doutrinário pacificou-se no sentido de que o benefício que o legislador constituinte pretendeu conceder às entidades beneficentes de assistência social consiste em verdadeira *imunidade*.

⁴ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

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

Já informava o ilustre doutrinador Aliomar BALEEIRO (2010, p.516):“(...) a isenção a que se refere o art. 195 é erro técnico do enunciado lingüístico do dispositivo, que consagra uma imunidade e verdadeira limitação ao poder de tributar”.

Na sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (com atualização de Mizabel Abreu Machado Derzi), destaca Aliomar BALEEIRO (*Idem*, p. 513) que, “*em diversas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal equiparou aquelas “isenções” às imunidades, havendo ali mera impropriedade técnica*”, como ocorreu, cita, no julgamento do ROMS nº 22.192-9⁵, de Relatoria do Ministro Celso de Mello, e na ADIn nº 2.545-7⁶, de Relatoria da Ministra Ellen Gracie.

⁵ "Mandado de segurança. Contribuição previdenciária. Quota patronal. Entidade de fins assistenciais, filantrópicos e educacionais. Imunidade (CF, art. 195, § 7º). Recurso conhecido e provido. A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.

Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional - revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, §7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei o

benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.” (STF, 1ª Turma, ROMS nº 22.192-9, Relator: Min. CELSO DE MELLO, 1ª Turma. Unânime. DJ 19.12.96). (grifado)

⁶ **“Esta Corte já teve oportunidade de reconhecer, quando do citado referendo à liminar concedida na ADIn 2028, que o benefício de que cogita o art. 195, §7o, é o de imunidade. Esta é também a doutrina de nossos melhores tributaristas, merecendo citar, entre tantos, Misabel Derzi (2) e Sacha Calmon Navarro Coelho (3) que em páginas primorosas extremaram, para além de quaisquer dúvidas, os benefícios da imunidade e da isenção.** Tal imunidade, afirmou-se na mesma ocasião em que se referendou a medida liminar deferida na ADIn 2028, estende-se às entidades que prestam assistência social no campo da saúde e da educação. (2) ‘Como alertou Aliomar Baleeiro, isenção não se confunde com imunidade. O que é imunidade? É norma que estabelece incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar o poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. Conjunto só inteligível, se logicamente se pressupõe um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas de poder... Ora, atribuir poder tributário, denegá-lo, delimitá-lo, é função da Constituição. Assim sendo, a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar outros fatos e situações de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva do poder tributário é tão só lógica, mas não temporal.’ Misabel Derzi – Direito Tributário Brasileiro. Aliomar Baleeiro, Rio, Forense, 2000, p. 919.

(3) ‘Pelo ângulo formal das fontes, a isenção se distingue das imunidades pela sede jurídica. Toda previsão de imunidade radica na Constituição. A seu turno, toda previsão de intributabilidade abaixo da Constituição é isenção, seja lei complementar ou ordinária o veículo de sua instituição no mundo jurídico. A isenção é não incidência legalmente qualificada. A imunidade é não incidência constitucionalmente qualificada. A regra

Paulo De Barros CARVALHO (2008. p. 347), ao estabelecer um paralelo entre imunidade e isenção, elucida com propriedade suas diferenças:

“O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, o momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo (...).”

Destarte, sendo tipificada pela Constituição Federal, a regra disposta no art. 195, 7º corresponde à *imunidade*, não podendo ser caracterizada como norma de *isenção*.

4.2. Da regulamentação da norma constitucional disposta no art. 195, §7º

Pelo exame do texto constitucional observa-se que alguns casos de imunidade ensejam apenas o enquadramento do fato à previsão constitucional para sua eficácia, enquanto que para outros é necessário o preenchimento de determinados requisitos previstos em lei. As primeiras são denominadas *imunidades incondicionadas*, as segundas são chamadas de *imunidades condicionadas*.

Embora as *imunidades condicionadas* necessitem de regulamentação infraconstitucional, esta não pode lhes alterar o conteúdo, tampouco estabelecer critérios que restrinjam o benefício previsto constitucionalmente.

Em que pese as discussões doutrinárias (CARVALHO, 2011, p. 211)⁷ e jurisprudenciais a respeito do assunto, a espécie normativa apta a regulamentar as imunidades condicionadas é a lei complementar, conforme interpretação sistemática do texto constitucional, amparada notadamente no art. 146, II⁸.

imunizatória proíbe o exercício da competência institutiva do tributo (prius). A regra isencional restringe o fato gerador genérico após o exercício da competência institutiva do tributo (posterius). Num e noutro caso, coisas, atos, situações e pessoas são excluídas da tributação, e, pois, as obrigações não nascem. Como o crédito decorre da obrigação, a isenção, em verdade, exclui a obrigação mesma. Se há isenção, inexistente obrigação; onde há obrigação, não há falar em isenção como dispensa do crédito tributário, esta a cargo da remissão (perdão ou dispensa).’ Sacha Calmon. Manual de Direito Tributário, Rio, Forense, 2000, p. 493.” (cf. ADIn 2545-7, Julgado em 01.02.2002, DJ, 07.02.2003). (grifado)

⁷ A discussão existente entre a corrente tricotômica (doutrina tradicional) e corrente dicotômica é analisada por Paulo de Barros Carvalho no texto *Imunidades Condicionadas e Suspensão de Imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos, in Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

Cabendo à lei complementar regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, somente a esta espécie normativa cabe introduzir normas que estabeleçam requisitos para fruição das imunidades *condicionadas*.

O Código Tributário Nacional, por manifestação expressa do art. 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, razão pela qual os requisitos formais expressos no seu art. 14 correspondem aos critérios que devem ser atendidos para fruição do direito à imunidade constitucional *condicionada*.

Além destes, não pode o legislador ordinário exigir outros que restrinjam a garantia constitucional, pois absolutamente incompetente para legislar sobre o assunto.

Em sentido contrário ao estabelecido pela doutrina, o Supremo Tribunal Federal não reconheceu a aplicabilidade do art. 14 do Código Tributário Nacional como norma regulamentadora do art. 195, §7º, entendendo que esta consubstanciaria norma de eficácia limitada, cuja regulamentação legal inexistente até os dias atuais.

A Corte Suprema, no julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ, cuja relatoria coube ao Ministro Moreira Alves, por maioria, declarou o estado de mora legislativa na regulamentação da imunidade prevista no art. 195, §7º e determinou que o Congresso Nacional sanasse a omissão existente, no prazo de seis meses, sob pena de reconhecimento do direito àquela imunidade, independentemente de sua regulamentação. Ficaram vencidos quanto à aplicação do art. 14 do Código Tributário Nacional os Ministros Marco Aurélio, Carlos Velloso e Célio Borja.

A ementa do referido Mandado de Injunção é esclarecedora:

Mandado de injunção. - Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7. do artigo 195 da Constituição Federal. - Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7º, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida. (MI 232, rel. min. Moreira Alves, DJ 27-03-1992). (grifado)

4.3. Do conceito de entidade beneficente de assistência social

A *assistência social*, embora esteja prevista em vários artigos constitucionais, carece de definição precisa, a qual vem sendo construída pela doutrina e jurisprudência através de uma interpretação sistemática dos textos constitucional e infraconstitucional.

O artigo 194 da Constituição Federal dispõe que “*a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social*”.

Já a Seção IV da Carta Magna, intitulada “Da Assistência Social”, traz em seu conteúdo o art. 203, que assim determina:

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

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

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

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

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

Sobrevindo a Lei 8.742/1993 - Lei Orgânica da Assistência Social, esta reproduziu integralmente o texto constitucional do art. 203 no seu artigo 2º e trouxe em seu artigo 3º (alterado pela Lei 12.435/2011) uma definição de *entidades de assistência social*, nos seguintes termos:

Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos.

Interpretando as normas legais, é possível extrair que *entidade de assistência social* é toda aquela que presta serviços à população em geral, como um *braço* do Estado que o substitui em suas deficiências, em funções que a princípio seriam desenvolvidas pelo ente estatal conforme as diretrizes constitucionais dispostas no art. 203, sem finalidade lucrativa.

Importante salientar que no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028, da lavra do Ministro Moreira Alves, o conceito de entidade beneficente foi ampliado para efeito da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, reconhecendo que esta abrange não somente as entidades de assistência social como também as entidades beneficentes de saúde e educação.

Definiu-se também que a exigência de gratuidade exclusiva na prestação dos serviços por estas instituições significaria a inviabilização da auto-sustentabilidade da assistência social.

O conteúdo da decisão ressaltou ainda que se uma norma de imunidade exigir do seu beneficiário que aja de modo a inviabilizar suas atividades assistenciais, isto seria o mesmo que inexistir imunidade.

4.4. Da natureza jurídica do PIS como contribuição social à seguridade social

Primeiramente, para melhor compreensão da natureza jurídica da contribuição ao PIS é necessário buscar a Emenda Constitucional nº 1/1969 que alterou a Constituição Federal de 1967. Esta foi a primeira vez que uma Constituição no Brasil trouxe em seu capítulo tributário um dispositivo informando sobre a competência da União para instituir contribuições especiais (PETRY, 2009. p.49.).

Ao lado das demais espécies tributárias, o sistema constitucional tributário passou então a ser constituído por nova espécie tributária, as denominadas *contribuições*.

A contribuição ao PIS foi recepcionada pela Constituição de 1988, tendo sido sua destinação expressamente vinculada, a teor do disposto no art. 239 e seu parágrafo 3º, ao financiamento de benefícios da seguridade social, notadamente o seguro-desemprego e o abono anual aos empregados que recebam até dois salários mínimos de remuneração por mês (arts. 201, III e art. 203, III da Constituição Federal).

Por oportuno, transcreve-se trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no julgamento do RE 469.079-ED, 2ª Turma, DJ de 16.06.2006:

“Em outras palavras, é equivocada a leitura da agravante, a partir dos precedentes do Pleno desta Corte, no sentido de que “cada uma das contribuições é exigida com fundamento em normas constitucionais de competência distintas”. **Em realidade, toda a jurisprudência do Tribunal, na matéria, está orientada no sentido de que a pertinência do PIS à “espécie” (singular) do art. 239 não lhe subtrai da concomitante pertinência ao “gênero” (plural) do inciso I do art. 195.**” (grifado)

No mesmo sentido, quanto ao enquadramento da contribuição para o PIS como contribuição à seguridade social, o eminente Min. Carlos Britto, no julgamento da AC 271-QO/PR, dispôs de forma precisa:

“(…) No julgamento plenário do RE 148.754, destacam-se as seguintes passagens do voto do Relator Ministro Carlos Velloso:

'O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social (...) O que acontece é que a Constituição de 1988, no art. 239, recepcionou o PIS tal como o encontrou em 5.10.88, dando-lhe, aliás, feição, conforme acentuei, neste Plenário, por ocasião do julgamento do RE nº 138.284-CE, de contribuição de seguridade social, já que lhe deu destinação previdenciária.”⁹ (grifado)

Portanto, resta claro que o PIS possui natureza jurídica tributária, caracterizando-se como contribuição para custeio da seguridade social, destinado a manutenção do seguro desemprego e abono salarial, ambos englobados no conceito de assistência social.

5.5. Do direito das entidades beneficentes de assistência social à imunidade referente ao PIS

⁹ No mesmo sentido o RE 469.079-ED, da lavra do ilustre Relator Ministro Gilmar Mendes.

Diante da interpretação constitucional realizada neste trabalho, constata-se que a norma esculpida no art. 195, §7º da Constituição Federal consagra a existência de uma imunidade, a qual toda entidade beneficente de assistência social resta amparada.

Dado que a referida norma constitucional corresponde à *imunidade condicionada*, verifica-se que pelo sistema jurídico-constitucional vigente a norma regulamentadora neste caso seria a lei complementar.

Como o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com natureza de lei complementar, devem ser observados os requisitos do art. 14 para a efetividade da norma imunizatória.

Portanto, possuindo o PIS natureza jurídica de contribuição social, as entidades beneficentes de assistência social encontram-se albergadas pelo manto da imunidade com relação a esta espécie tributária, consoante o disposto nos artigos 195, §7º e 239 da Constituição de 1988.

6. Conclusão

Pelo trabalho ora exposto verifica-se que o direito expressa-se através da linguagem, a qual transforma-se em norma jurídica após ser apreendida intelectualmente pelo intérprete legal.

Pela escolha de eventos que serão abarcados pelo conteúdo de juridicidade, o direito estabelece um sistema de comunicação, o qual deve possuir um emissor, um canal próprio de transmissão, um receptor e um código compreensível a ambos.

Entre a transformação do evento em signo lingüístico disposto no direito positivo e o receptor do seu conteúdo há todo um caminho a ser percorrido na construção da norma jurídica para que se alcance as relações intersubjetivas e estas possam ser disciplinadas.

Ademais, dentro do sistema jurídico brasileiro, a Constituição Federal é o foco ejetor de regras de organização do Estado, de repartição de competência entre os entes federativos, de estabelecimentos de princípios e garantias fundamentais para um Estado Democrático de Direito, entre outras, que estruturam e harmonizam todo o arcabouço legislativo infraconstitucional.

Especificamente quanto à competência, o texto constitucional traz regras delimitadoras da atuação legiferante dos entes federativos, dentre as quais encontram-se as de normas de imunidade.

Estas, por se tratarem de regras de estrutura, não incidem diretamente sobre o comportamento das pessoas físicas e/ou jurídicas que ao final serão beneficiadas por suas proposições, mas sobre a formação de outras regras, limitando sua produção.

Reconhecidas como possuindo natureza de direito subjetivo, as imunidades estão agasalhadas pela proteção constitucional no que concerne à sua natureza de garantia fundamental, protegida por cláusula pétrea.

Portanto, em análise preliminar, verifica-se que toda norma infraconstitucional que pretenda tolher ou limitar os efeitos das normas constitucionais, encontra-se obstada pela intenção do legislador constituinte, conforme previsão do art. 5º, §1º da Constituição Federal.

Isto posto, embora as inúmeras controvérsias sobre o tema proposto, ao analisar todas as proposições normativas que se inserem no art. 195, §7º da Constituição Federal, verifica-se que a imunidade ali prevista alcança a contribuição ao PIS devida pelas entidades beneficentes de assistência social, desde que se atenda às exigências legais, consubstanciadas no Código Tributário Nacional, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 em caráter de lei complementar.

7. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. **Contribuições especiais e sua destinação**. São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias, teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e prescrição**, São Paulo, Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Ed. Malheiros, 2012. 33ª ed. São Paulo: Malheiros.

MOUSSALLEN, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**, São Paulo, Noeses, 2008.