

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — PESQUISA DE PETRÓLEO — IMUNIDADE OBJETIVA

— Pesquisa e lavra de petróleo, monopolizadas e autorizadas pela e para a União.

— A imunidade objetiva contra impostos sobre tais atividades ou serviços. Perfuração de poços.

PARECER

CONSULTA

Empresa brasileira, exibindo documentos e provas de que o Conselho Nacional do Petróleo, nos termos do art. 6º, parágrafo único da Lei nº 2.004/53, tendo *em nome da União*, autorizado a Petrobrás a pesquisar e lavar petróleo em território nacional; e

tendo na forma da lei e da autorização recebida a Petrobrás autorizado, em contrato de risco com Cesp-IPT, na cláusula 9 (contrato de 11 de dezembro de 1979), a estes autorizarem e contratarem terceiros para a perfuração de poços pesquisandos, foi a ora consulente também devidamente autorizada, em nome da União, a prestar esse serviço de pesquisa, sem cuja autorização esse exercício seria proibido, pois nos termos da Constituição Federal as jazidas foram estatizadas, como propriedade da União.

Assim, tendo nos termos dos arts. 168, § 1º, 169 e 170, § 3º da Constituição Federal essas atividades de pesquisa e de

lavra de petróleo sido integradas no Monopólio da União e excluídas do regime tributário, por *imunidade objetiva*, jamais a ora consulente incluiu no preço da prestação autorizada desse serviço o ISS, por ser, *constitucionalmente*, não só indevido, como proibido.

Acontece, entretanto, que como se pode verificar dos documentos ora exibidos, a Prefeitura Municipal de Sarutaiá está pretendendo coagir e exigir da ora consulente o pagamento retroativo e acumuladamente desse imposto, precisamente *sobre a realização desse serviço de pesquisa de petróleo* (perfuração de poços pesquisandos).

Em face de todo o exposto, a consulente nos solicita o estudo dessa questão para, de acordo com nossa convicção, elaborarmos parecer, a fim de ficar esclarecido, perante a Constituição Federal e a legislação vigentes, se os municípios podem instituir e exigir ISS *sobre* o exercício dessa atividade específica de perfuração de poços em nome da União, e por ela autorizada, na tentativa e expectativa de ela, União, con-

seguir para si a *descoberta* de petróleo em território nacional.

Preliminarmente

I. Sem sombra de dúvida, o ISS, como se vê do art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, é um imposto real que, *objetivamente*, incide *sobre* as atividades ou serviços especificados ontológica, tipológica e nominativamente na lista do Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969.

Também a *imunidade* que pela *monopolização pública* a Constituição Federal instituiu e estruturou por meio de várias disposições expressas, exclui, como excluiu, *qualquer imposto* sobre essa atividade ou serviço de pesquisa ou de lavra, autorizadas, de petróleo em território nacional. É uma *imunidade objetiva* ou *impessoal* que protege ou imuniza o fato, a própria coisa ou objeto, como nominativa e literalmente também estão *listados ou especificados* no art. 169 da Constituição, nestes termos:

“A *pesquisa* e a *lavra* de petróleo em território nacional *constituem monopólio da União* (...).”

II. No caso, como veremos, não se trata de uma *imunidade* subjetiva para excluir de imposto pessoal o agente da pesquisa ou lavra, mas de *imunidade objetiva*, para proteger a própria coisa, serviço ou atividade de pesquisa ou de lavra de petróleo.

O que é do interesse da *segurança* e do *desenvolvimento econômico da Nação* são, ontológica e teleologicamente, a pesquisa e a lavra de petróleo em território nacional e esta *imunidade* é, por isso mesmo, *ratione materiae*. Por esta qualificação constitucional é *erga omnes*.

Não interessa, constitucionalmente, saber quem é o sujeito, pessoa, empresa ou agente que a exerça ou execute, mas qual a natureza, substância ou objeto material dessa atividade. Se o objeto é a atividade de *pesquisa* ou de *lavra* de petróleo, este *fato* ou *situação* é que está imunizado contra qualquer imposto que possa incidir *sobre* esse objeto ou serviço.

Neste sentido da *imunidade objetiva*, que nada tem a ver com a pessoa, empresa ou agente que possa estar exercendo a atividade imune, basta ler a Súmula nº 536 do Supremo Tribunal Federal, ao sintetizar, *erga omnes*:

“São *objetivamente* imunes ao ICM os produtos *industrializados*, em geral, destinados à exportação (...).”

III. Uma vez que alguém esteja autorizado a exportar produtos industrializados, seja quem for, estes produtos exportandos é que estão *imunes* ao ICM, porque sobre eles está excluída a incidência do *imposto*.

Assim, também, para a imunidade contra o ISS não importa saber quem (pessoa de direito público ou privado, física ou jurídica) esteja prestando ou prestou o serviço de pesquisa ou de lavra de petróleo em território nacional. Desde que esteja exercendo essa atividade ou prestação desse serviço, que constitucional e licitamente só pode ser exercido *em nome da União* e *por ela autorizado*, esse serviço é que está, *objetivamente*, imune de imposto.

Também não importa saber se na lista de serviços do ISS esteja genérica ou assemelhadamente previsto serviços congêneres (item 19 da Lista).

Se a Constituição exclui, por meio de *imunidade objetiva*, imposto sobre a pesquisa ou lavra, qualquer instituição de imposto *sobre* essas atividades está, *constitucionalmente, proibida*. Nenhuma lei complementar ou ordinária pode contrariar ou ofender essa vedação constitucional e, *a fortiori*, por ato inconstitucional de quaisquer leis municipais.

Embora esta preliminar já demonstre o óbvio dentro da ordem constitucional e em face da citada conceituação sumular da Suprema Corte, examinemos mais aprofundadamente esta matéria *crucial e aflitiva meta para o Brasil*, cuja *extensão continental* e necessidades orçamentárias estão reclamando a descoberta de seu petróleo como matéria-prima e riqueza essenciais ou vitais para a sua população, como para o Tesouro Nacional.

Introdução

IV. Sobre ser o petróleo necessário e importante para o Brasil e para os seus habitantes, a questão tributária que nos é proposta é muito simples, porque já está integralmente resolvida e normativamente disciplinada. Como? Por *princípios constitucionais* abrangentes e cogentes, roborados com vários e conjunados dispositivos que, *dentro da própria Constituição* já compuseram os institutos da *estatização*, da *nacionalização*, do *monopólio público* e da *imunidade objetiva* que excluem a própria instituição, de qualquer imposto, sobre essas atividades ou serviços de pesquisa e de lavra, de petróleo, em território nacional, quando autorizados, *em nome da União*.

Estes *serviços* não são apenas de interesse polar ou tópico da *nacionalidade*, da sua ânsia e esperança, mas já declarados e proclamados pelo constituinte como *essenciais à segurança nacional e ao progresso do País*.

Sem essas pesquisa e lavra ninguém poderá descobrir nem lavar petróleo.

Com efeito.

V. Como providência, providência e disponibilidades vestibulares para que os próprios brasileiros e empresas brasileiras pudessem se habilitar e se capacitar (como o vêm fazendo e parcialmente já conseguindo) no campo da pesquisa, do aprendizado e do ensino científico e tecnológico, sábia e interdisciplinarmente no texto e no contexto da Constituição vigente, estatui o legislador constituinte:

"Art. 179

Parágrafo único. O Poder Público *incentivará a pesquisa* e o ensino científico e tecnológico."

Observe-se bem que esta disposição está precisamente no título "Da família, da educação e da cultura", e no tempo e no espaço do Brasil é um apelo, estímulo e possibilitação para as habilitações científicas e tecnológicas, conducentes às criatividades, *descobertas*, melhoria e otimização da qualidade e da quantidade das produções de

bens ou riquezas, tanto imateriais, como materiais.

Uma das riquezas materiais que, sem o conhecimento científico e tecnológico (*know-how*) dos próprios brasileiros, que nem sequer tinham conhecimentos, capitais e instrumental para tentarem "*descobrir*" era, e continua sendo, a da riqueza petróleo que jazia (e muito ainda jaz) no solo da pátria e que foi objeto de tantas e memoráveis campanhas patrióticas. Estas tanto influíram nos espíritos, que afinal o constituinte de 1946 resolveu não só *estatizar*, *nacionalizar*, *monopolizar* como *imunizar* dos ônus do imposto a "*realização*" autorizada de pesquisa e de lavra de petróleo em território nacional, dentro desse absoluto e indispensável *monopólio público* da União. Isto é, conclamou aos brasileiros e às empresas organizadas no Brasil às habilitações e dedicações à pesquisa e à lavra do seu petróleo, escondido no subsolo *nacionalizado*.

VI. Tanto constitucional e especificamente assim passou a ser em relação à pesquisa e à lavra de petróleo, que, literalmente, estatuiu, e continua a estatuir a vigente Lei fundamental do Brasil, que mediante "*autorização*", "*dada exclusivamente a brasileiros ou a sociedades organizadas no Brasil*", poderão estes, "*em nome da União*" pesquisar e lavar petróleo em território nacional (CF, art. 168, § 1º, combinado com o art. 169), para a União.

Seria admissível que a própria União, os estados-membros, o Distrito Federal e os municípios pudessem instituir *impostos sobre* tais serviços realizados *em nome da União* e, para a União? E, o que é pior, antecipadamente, antes de qualquer descoberta, viessem a cobrar *imposto* sobre essas fases de tentativas, *ainda vazias da riqueza petróleo*? Um dos mais antigos e expressivos provérbios da "*capacidade contributiva*" ensina: "*onde nada existe, até o imperador perdeu seu direito ao imposto*" (*Wo nichts ist, hat selbst der Kaiser sein Recht verloren*. Ver *Limites técnico-econômicos do imposto*. Günter Schmolders, Allgemeine

Steuerlehre, 4. ed. Humblot, Berlim, 1965. cap. 3, p. 94).

Observe-se bem que a fase mais difícil, mais dispendiosa, porém a mais importante como *pressuposto* e que a União precisa e deve *incentivar* é a *da pesquisa e da lavra*, pois sem toda essa investigação, gastos e esforço nacional inauditos, nada poderia nem pode ser conseguido de descoberta de petróleo em território nacional.

Já em Tribunal Pleno, ressaltou no STF o excelso Aliomar Baleeiro:

“Lembro que a Petrobrás não explora apenas uma pequena quantidade de petróleo para o consumo nacional... Ela faz sistematicamente *prospecção* para *descobrir* petróleo. Esta é que é a parte *mais importante de sua atividade* (voto no acórdão de 12 de dezembro de 1974, RE nº 76.826-RJ. In *RTJ*, 73, 480).”

VII. É sabido e provado que o “imposto” é a categoria mais onerosa dos tributos. Mais onerosa do que as taxas, as contribuições e até do que a própria desapropriação, porque do ônus do imposto não decorre nenhuma contraprestação ou indenização. O imposto é apenas *captação de riqueza* sobre o índice da *capacidade contributiva*.

Ao reverso, a pesquisa ou lavra, em si, não são expressões de capacidade econômico-contributiva. Não comportam nem podem suportar imposto. Esta seria, no caso, uma participação *ficta*, um *desfalque* a desestimular estas atividades e a ofender o *incentivo* à *pesquisa*, estatuído e exigido pelo art. 179, parágrafo único da Carta Magna.

Neste caso o *imposto* nada mais seria do que *exacerbação do risco* da pesquisa e da lavra pela sua oneração, exasperação e empecilho para essas tentativas da União, do Governo federal, dos brasileiros e das empresas brasileiras que são convocados pelos textos da Constituição a esse esforço conjunto de toda a Nação brasileira.

VIII. Por tudo isto é que o constituinte e o legislador complementar da Constituição houveram por bem, e por meio de várias normas do sistema constitucional,

adiante transcritas, criar e disciplinar a *imunidade objetiva* contra quaisquer impostos *sobre* tais pesquisas e lavras, porque são atividades primárias, primordiais e vestibulares para a possível descoberta e lavra do petróleo de propriedade da União.

IX. Como ensina o já citado trismegisto constituinte, catedrático de finanças públicas e Ministro Presidente do STF, o saudoso e nunca assás louvado Mestre Aliomar Baleeiro, as *imunidades*

“são *vedações absolutas* ao poder de tributar certas pessoas (subjéctivas) ou certos bens (objéctivas) e, às vezes, umas e outros. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam. Não se confundem com isenções derivadas da lei ordinária ou da complementar (CF, art. 19, § 2º) que, decretando o tributo, exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por motivos de política fiscal. A violação do dispositivo onde se contém a isenção importa em ilegalidade e não em inconstitucionalidade”. (*Direito tributário brasileiro*. 10. ed., Rio, Forense, 1981. p. 84.)

X. Vejamos, pois, em síntese, como está *institucionalizada* (portanto mais do que em um só dispositivo, em vários que conformam o *instituto* dessa *imunidade objetiva*) na Constituição vigente — a *imunidade impositiva* sobre a pesquisa e a lavra de petróleo no território do Brasil:

“A Constituição Federal configurou não o instituto da imunidade subjéctiva ou pessoal, mas o da *imunidade objetiva, real ou impessoal* sobre as atividades de pesquisa e de lavra de petróleo em território nacional, por meio da estatização, na nacionalização e do monopólio público da União sobre essas atividades. Esta imunidade objetiva é ontológica, *erga omnes*. Nenhum município pode instituir imposto sobre essas atividades autorizadas *em nome da União*, que são em si e por si ‘fatos não-geradores de imposto’.”

Efetivamente.

XI. Tanto quanto a Constituição de 1946 a vigente Constituição Federal de 1967, em

seu texto e contexto alterados pela Emenda nº 1, de 17 de outubro de 1969, até a última emenda, ao *estatizar, nacionalizar e monopolizar* nas mãos públicas da União, toda e qualquer atividade de *pesquisa* e de *lavra* de petróleo em território nacional estabelece, no que diz respeito *especificadamente* a essas atividades:

“Art. 163. São facultados a intervenção no domínio econômico e o *monopólio* de *determinada* indústria ou *atividade*, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de *segurança nacional* ou para *organizar* setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no *regime de competição e de liberdade de iniciativa*...

Art. 168. As jazidas, minas e demais recursos minerais... *constituem propriedade* distinta da do solo para efeito de *exploração* ou *aproveitamento industrial*.

§ 1º A *exploração* e o *aproveitamento* das jazidas, minas e demais recursos minerais... dependerão de *autorização* ou *concessão* federal, na forma da lei, dadas *exclusivamente a brasileiros ou a sociedades organizadas no País*.

Art. 169. A *pesquisa* e a *lavra de petróleo em território nacional* constituem *monopólio da União*, nos termos da lei.

Art. 170

§ 3º A empresa pública que *explorar atividade não-monopolizada* ficará sujeita ao mesmo *regime tributário* aplicável às empresas privadas.”

XII. Como é óbvio, o próprio art. 170, § 3º, deixa claro, necessária e suficientemente transparente e estabelecido que o regime de *monopólio público* exclui *seu objeto* do regime do imposto.

O regime do imposto é aplicável às *situações* (CTN, arts. 16, 17, 114 e 97) da livre iniciativa e da atividade não-integrada no monopólio público. Como o art. 169 estatui literalmente que “a *pesquisa* e a *lavra* de petróleo em território nacional *constituem monopólio* da União, nos termos da lei”, estas atividades ficaram ontológica ou objetivamente *imunes* de imposto.

É elementarmente sabido que mais normativo do que um só dispositivo da Cons-

tituição são a convergência ou soma de vários dispositivos e de princípios básicos a disciplinarem os mesmos fatos ou situações. Mais ainda quando se harmonizam, se *interpenetram* e se *conjuminam* vários institutos que compõem o *sistema* constitucional juridicizante, para disciplinar e estruturar os mesmos fatos ou situações, como os das atividades das enumeradas pesquisa e lavra.

A pesquisa e a lavra de petróleo em território nacional não é apenas *monopólio público* nos termos do art. 169 que, por si só já o exclui do imposto; mas pelos vários outros dispositivos que confirmam essa *imunidade objetiva* como *instituto* constitucional, complementado pela legislação de *aplicação direta da mesma Constituição*. (ver *Aplicabilidade das normas constitucionais*, do eminente constitucionalista José Afonso da Silva, 2. ed. RT, 1982.)

XIII. Quanto aos termos da lei exigida pelo art. 169 acima transcrito, que é *lei de aplicação direta da Constituição* para *determinação* do *monopólio público* da União sobre as atividades de pesquisa e de lavra de petróleo no território nacional, foi decretada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República, a Lei nº 2.004, de 3 de outubro de 1953, cujos artigos pertinentes à *pesquisa e lavra* assim complementam:

“Art. 1º *Constituem monopólio da União*:

— a *pesquisa* e a *lavra* das jazidas de petróleo e outros gases raros, existentes no território nacional.

Art. 2º A *União exercerá o monopólio* estabelecido no artigo anterior:

I. *por meio* do Conselho Nacional do Petróleo, como *órgão de orientação e fiscalização*;

II. *por meio* da sociedade por ações Petróleo Brasileiro S.A. e das suas subsidiárias, constituídas na forma da presente lei. como *órgãos de execução*.

Art. 6º e parágrafo único

A Petróleo Brasileiro S.A. terá por objeto a pesquisa, a lavra... *autorizando-as o Conselho em nome da União*.”

XIV. É apodíctico e decorre originariamente dos textos e do contexto da Constituição Federal, explicitados por essa *lei de execução direta da Constituição*, que a *pesquisa* e a *lavra* de petróleo em território brasileiro constituem atividades *privativas* do *monopólio público* da União e que, constitucional e normativamente somente podem ser orientadas e fiscalizadas pelo Conselho Nacional do Petróleo e executadas pela Petrobrás, pelos brasileiros ou empresas brasileiras devidamente autorizados pelo Conselho Nacional do Petróleo, *em nome da União*.

XV. Do ponto de vista do *imposto* a primeira conseqüência necessária e suficiente do texto literal do art. 169 da Constituição, ao qualificar, objetivamente, as atividades de pesquisa e de lavra de petróleo como atividades sob o regime de *monopólio público* da União é a da *exclusão dessas duas atividades* do alcance do poder *impositivo*, pois seria uma contradição ou “confusão”, o Estado cobrar *imposto* sobre o objeto ou atividade do *monopólio de direito público*, que além de ser patrimônio estatal é forma jurídica de substituição do regime tributário arrecadatório ou fiscal.

Como ensina e ressalta o Prof. emérito da Faculdade de Direito, de Economia e de Ciências Sociais de Paris, André de Laubadère em sua clássica obra *Direito público econômico (Droit publique économique)* ao tratar dos monopólios de direito ou de Estado,

“É por várias razões que o Estado, pela via de um monopólio de direito, reserva para si determinadas *atividades econômicas*, suprimindo em relação a elas a concorrência privada. Um determinado número de grandes *monopólios de Estado* foram instituídos na França *para substituir a percepção de impostos* (...). Outros foram-no por razões políticas: (...) nacionalizações. Outros, ainda, por razões *administrativas* (...).” (Tradução de M. T. Costa, Coimbra, Livraria Almedina, 1985. p. 246 — grifos da transcrição.)

XVI. No Brasil, de acordo com a Constituição Federal, a única *atividade estatal*

submetida ao *regime tributário*, como estatui o § 3º do art. 170 é, excepcionalmente, a das chamadas “estatais” ou empresas públicas, quando estas “exploram”, “atividade de não-monopolizada”, com fito de lucro para ser distribuído, inclusive, a particulares.

XVII. Isto significa que nessas operações as estatais ou empresas públicas não gozam da espécie da chamada imunidade *subjéctiva*, porque, como acima exposto, estão *explorando*, lucrativamente, *atividade não-monopolizada*.

Não poderia, como é evidente, a Constituição permitir, dentro do Estado democrático de direito, tão odioso privilégio de concorrência desleal de mercado contra a liberdade da iniciativa privada, por isso, nesses casos excepcionou ou retirou da chamada imunidade *subjéctiva* dos entes públicos tais atividades lucrativas das empresas públicas. Isto é óbvio porque, dentro do estatuto ou orgânica dessas empresas, viariam gozar como privilégio das imunidades subjéctivas.

É precisamente neste sentido que, à unanimidade, explicam e *demonstram* essa mesma *ratio essendi* os administrativistas pátrios, como se pode ver do trecho abaixo, do conhecido autor do *Tratado de direito administrativo brasileiro* em monografia sobre a *empresa pública*, que é o insuspeito Prof. José Cretella Júnior, nestes termos:

“Preceituando o art. 5º do Decreto-lei nº 900 que podem participar da *empresa pública* outras ‘entidades da administração indireta da União, dos estados, Distrito Federal e municípios’, teríamos, dentro da letra e do espírito do Decreto-lei nº 200 e do Decreto-lei nº 900, *sociedade de economia mista*, integrando a administração indireta, o que leva a concluir pela possibilidade da constituição (por via reflexa) de *empresas públicas* com ‘*participação de capitais privados*’, pois estes integrariam as várias *sociedades de economia mista*’... (*Empresa pública*, São Paulo, Editora USP, 1973. p. 240.)

XVIII. Porém, também é óbvio que, em relação às *imunidades objectivas*, como são

exemplos as imunidades objetivas contra o ICM na exportação de produtos industrializados ou sobre a atividade de pesquisa ou lavra de petróleo, tanto as empresas públicas como privadas podem exportar produtos industrializados ou dedicar-se à atividade autorizada de pesquisa ou lavra de petróleo, garantidas pela respectiva, específica e *ut universi* imunidade objetiva sobre essa pesquisa e/ou lavra.

XIX. Quem não esteja familiarizado com a diferença fundamental entre imunidade *subjéitiva* e *objetiva*, pode não entender a sábia e harmonizada disposição do § 3º do art. 170 com as da imunidade *subjéitiva* e *recíproca* das entidades estatais, previstas no art. 19, item III, da Constituição, quando estatuem:

“Art. 19. É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

III. instituir *imposto* sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços *uns dos outros;*”

Estas imunidades são tipologicamente *subjétivas*, isto é, nenhuma das pessoas de direito público pode instituir imposto *em relação à outra*, quer sobre o patrimônio, sobre a renda ou sobre os serviços umas das outras.

É evidente que estas mesmas disposições são aplicáveis ao *monopólio público da União*, que, por ser da União e por isso mesmo público, está, também, por essas disposições, sob essa imunidade *subjéitiva* e *recíproca* entre as pessoas de direito público.

XX. Como é elementar e também ensina Baleeiro no trecho já transcrito, pode a imunidade ser *subjéitiva*, *objetiva* ou mesmo, superfetadamente *subjéitiva* e *objetiva*. Exemplo desta acumulação encontramos precisamente na hipótese de a União, diretamente, realizar essa pesquisa e/ou lavra.

Porém, tendo a *pesquisa* e a *lavra* de petróleo, sido ontológica e especificamente integradas pelo art. 169 da Constituição no monopólio público e só podendo ser praticadas mediante *autorização*, isto é, por delegação (em nome da União) e para a União, por brasileiro ou empresa organizada no Brasil, a prática dessa pesquisa ou lavra,

desse serviço, está *objetivamente imune de imposto*, porque a imunidade objetiva é *impessoal*, exclui do imposto o exercício ou execução dessa pesquisa ou lavra.

Como já fixou o STF na Súmula nº 576, se a imunidade é *objetiva* não interessa saber se quem exporta produto industrializado é empresa pública explorando atividade não-monopolizada, comerciante, industrial ou produtor, pois a imunidade contra o ICM na exportação é *objetiva*, é sobre o produto exportando, é *impessoal*.

XXI. Outra imunidade tipologicamente *objetiva* é a que protege o *livro*. Está nos já citados art. 19, inciso III da Constituição, cuja letra *d* *proíbe* instituir imposto sobre:

“o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão”.

Não interessa juridico-tributariamente saber quem escreve, fabrica, compra ou vende o livro, o jornal, o periódico ou o papel destinado à sua impressão. Nenhum imposto pode incidir *sobre* esses *objetos* (Ver nossa publicação *A liberdade de escrever e a imunidade objetiva*, co-edição IBDT e Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1984, ou na revista *Fisco e Contribuinte*, fev. 1984, p. 104-11 e as inúmeras decisões do Poder Judiciário, reconhecendo essa imunidade *objetiva* e *impessoal*).

O fundamento universal para a imunidade do pensamento escrito é de que *não deve haver imposto sobre o conhecimento* (*no taxation on knowledge*).

No caso constitucional brasileiro da pesquisa e da lavra de petróleo é, e tem de ser: *nenhum imposto sobre a pesquisa ou lavra autorizadas, de petróleo, em território brasileiro*.

XXII. Como ensina Hely Lopes Meirelles, sem dúvida um dos maiores administrativistas pátrios, cujos *pareceres jurisprudenciais* têm sido auxiliares da Justiça, tratando especificamente do *monopólio público*, esclarece:

“Monopólio estatal é a reserva para o Poder Público de *determinado setor* do domínio econômico. . . Na conceituação de Gross ‘o monopólio estatal é a deliberada

subtração de *certas atividades* privadas das mãos dos particulares, para colocá-las sob a égide da Nação, por motivos de interesse político (...)'

A propósito, a nossa Constituição estabelece que a União (e somente a União) poderá *monopolizar determinada indústria ou atividade* (art. 165). Mas essa monopolização (...) só poderá atingir *certas indústrias e atividades* reputadas *essenciais à segurança nacional* e ao *progresso do País*. (...) O monopólio é sempre exclusivo e excludente dos demais interessados (...) O monopólio estatal de determinados *bens*, indústrias ou *atividades econômicas* é encontrado em muitos estados democráticos. No Brasil, a União já detém, instituídos *pela própria Constituição*, o monopólio da emissão de moedas (...) e o da *pesquisa e lavra de petróleo em território nacional*. (art. 169.) (*Direito administrativo brasileiro*. 10. ed. atualizada, São Paulo, Editora RT, 1984. p. 541-3. Quase todos os grifos são do original.)

XXIII. Além da *listagem* normativa da pesquisa e lavra como absoluto monopólio público da União, temos ainda os demais dispositivos já citados que apropriaram para a União as jazidas petrolíferas (que jazem no subsolo) e que também estatuíram sua *nacionalização*, e ainda — o requisito da *autorização* em nome e para a União, para confirmar a *imunidade objetiva*, excludente de imposto sobre a pesquisa e lavra para a eventual descoberta e extração do petróleo brasileiro.

Finalmente, para coroar o direito e a garantia da ora consulente que foi *autorizada* a exercer essa atividade objetivamente imune, basta acrescentar que no capítulo Dos Direitos e Garantias Individuais, o art. 153 estatui, em seu § 36, que

“A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do *regime* e dos *princípios* que ela adota.”

Esta disposição constitucional ou cobertura final da Constituição é básica da estruturação em *sistema constitucional* desses direitos *in civitate positum*. Mais do que

disposições isoladas, se sobrepõem e hierarquicamente valem mais os princípios constitucionais que, em conjunto, conformam os *institutos constitucionais* como vigas mestras do sistema, inclusive do *Sistema Tributário Nacional*.

XXIV. Pedimos licença para transcrever, neste sentido, o que escrevemos em nosso *Curso de direito tributário*:

“Que é instituto jurídico?”

As disposições do direito objetivo nada mais são que comandos, ordenações normativas, visando regular relações de fato.

Acontece que, às vezes, uma dada *situação* ou *relação de fato* (*sachverhalt*) exige várias disposições legais para poder ser *integralmente* regulada. Embora essas disposições possam estar esparsas (...) elas guardam *afinidade*, se entrelaçam e se completam no escopo comum de regular o *mesmo objeto material*.

São exatamente as normas girando em torno da mesma relação fática, ou melhor, visando a regular as mesmas relações humanas, que formam um todo lógico, denominado *instituto jurídico*.

Portanto *instituto jurídico* é a *disciplina integral da mesma relação de fato, pelas normas objetivas do direito*” (7. ed. São Paulo, Saraiva, 1986. p. 40; ver ainda p. 106.)

XXV. O mais relevante, pois, é constatar como o já fizemos, que a vigente Constituição não só estruturou por meio de proposições jurídicas expressas (artigos, parágrafos, itens, etc.), mas também pela comunhão, conjunção e harmonização dos “*institutos*” da apropriação das jazidas petrolíferas para a União e portanto da “*estatização*” desses bens; da sua *nacionalização* e execução *operacional* somente com o concurso de brasileiros e de empresas organizadas no Brasil; da *monopolização estatal absoluta* da pesquisa e da lavra, todos a convergirem para a *imunidade objetiva* contra *imposto sobre* a pesquisa e lavra, expressa e nominativamente *listadas* no art. 169, cuja *imunidade objetiva* é *impessoal, geral, erga omnes* e para todos os brasileiros ou sociedades organizadas no Brasil,

cujos direitos e garantias individuais também estão protegidos pelo preceituado no § 36 do art. 153 da mesma Constituição.

XXVI. Tanto o *monopólio público* previsto constitucional e *constitutivamente* pelo art. 169 exclui *objetivamente a atividade monopolizada*, de pesquisa e lavra, do regime fiscal do imposto, que o § 3º do art. 170 da Constituição, a contrario sensu, estatui que “a empresa pública que explorar atividade não-monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas”.

Esse conjunto ou convergência de todos esses *institutos* foram o *quantum* jurídico, considerado e legislado pelo constituinte como o necessário e suficiente para alcance do *desideratum* nacional da descoberta de petróleo. Tanto assim que, também, quando o próprio Estado, por meio da empresa pública, *explora* diretamente a atividade *não-monopolizada* (não agindo como ente político ou estatal, mas como concorrente negocial em adentrando a própria iniciativa privada), sujeita-se aos mesmos *impostos* devidos por seus concorrentes que estão sob a sujeição fiscal *dentro da mesma relação jurídico-tributária*. (Princípio da igualdade de todos perante a lei. CF, art. 153, § 1º.)

XXVII. No caso da atividade de pesquisa de petróleo (estudos, prospecção, perfuração, etc.), sendo, como é, essa atividade *objetivamente* imune, seja entidade pública, brasileiro ou empresa brasileira que exerça essa atividade ou execute esse serviço devidamente autorizado e igual para todos estes jurisdicionados, sendo essa atividade *objetivamente* imune ao imposto é igualmente imune para todos os jurisdicionados que a exerçam, porque essa imunidade é *impessoal é geral é erga omnes*.

XXVIII. Outro aspecto relacionado com o próprio objeto ou matéria que, por sua natureza e finalidade (ontológica e teleologicamente), justifica e fundamenta essa imunidade *objetiva* é o fato de que essa *pesquisa e lavra* são, em si mesmas, apenas *tentativas de descobrimento de riqueza em nome da e para a União*, e por si e em si

mesmas ainda não são atividades *produtoras de riqueza*, mas apenas fases de gastos ou despesas que, direta ou indiretamente, recairiam ou seriam transferidos nos custos para o único e possível beneficiário ou consumidor final que é a União. (Ver art. 166 do CTN.)

Até se completarem a pesquisa ou lavra com êxito, não existirá o *fruto* petróleo para ser explorado ou comercializado pela União e só após a sua obtenção é que essa riqueza poderá ser suscetível a *impostos*, ou, na técnica do imposto, suporte ou *base de cálculo* para imposto.

XXIX. Portanto, nem do ponto de vista do princípio da *capacidade econômico-contributiva*, que é pré-requisito para qualquer imposto (porque o imposto é captação de riqueza), seria admissível. Essa especialíssima atividade monopolizada, de tentativa de *descoberta* de petróleo, como são as *vestibulares* da pesquisa ou lavra, não são ainda *fato frutífero*, não podem ser suporte ou base de cálculo ou *fato* gerador de *imposto*, mesmo porque o eventual resultado pertencerá à União. Por tudo isso é que essas atividades estão, *tipologicamente*, qualificadas ou tipificadas, *constitucionalmente*, como “*fatos geradores de imunidade objetiva*”, ou melhor, como “*fatos não-geradores de imposto*”.

A IMUNIDADE OBJETIVA

XXX. É evidente que tais *atividades*, ao invés de serem gravadas por imposto, tinham que ser, como foram, excluídas do regime do imposto, como o foram pelo *legislador constituinte*, e pela forma *objetiva, impessoal, erga omnes*.

Observe-se bem que não se trata de mera “isenção”, mas o que foi estatuído pelo legislador constituinte, por meio da estatização, nacionalização, monopolização, tanto da pesquisa como da lavra, foi a *imunidade objetiva* e não apenas a da *simplex isenção* ou *imunidade subjetiva*.

Como é sabido, a imunidade não se configura como uma *simplex não-incidência* ou omissão de incidência, mas é uma *não inci-*

dência qualificada como tal pela Constituição da República, para *vedar* ou *proibir* a instituição de qualquer imposto sobre a situação, coisa ou fato (objetivas) ou pessoas (subjctivas).

Quando ela é *objetiva* não cabe indagar quem seja o sujeito, pessoa física ou jurídica que realiza o fato, que no caso consultado é o serviço autorizado pela própria União através do Conselho Nacional do Petróleo (através de atos ou de contratos), pois as atividades de pesquisa e de lavra de petróleo estão, *ratione materiae* (objetivamente) integradas no monopólio público da União e insuscetíveis de qualquer incidência, lançamento ou exigência de *imposto sobre* tais fatos, serviços ou atividades.

XXXI. Como é universalmente sabido, cabe à Constituição Federal tanto criar como *delimitar* o poder de tributar e outorgar a cada ente político ou pessoa jurídica de direito público (União, estados, Distrito Federal e municípios), a respectiva competência para *instituir* e *exigir* o imposto que a partilha constitucional lhe tenha atribuído.

XXXII. O imposto é objetivo ou real quando ele toma como *objeto de incidência* a própria coisa, bem, atividade ou fato e a própria base de cálculo é o valor econômico, como o preço, a avaliação, etc. desse objeto.

Nestes impostos a capacidade contributiva leva em conta a expressão de valor, essencialidade ou expressão de riqueza da própria coisa e não a riqueza ou "*status*, econômico" da pessoa com ela relacionada.

Assim, por exemplo, um imposto como o ISS, que incide *sobre a prestação do serviço*, especifica numa lista "os serviços tributáveis".

Assim também, para o caso desta *imunidade*, a Constituição relacionou e *nominalmente* especificou "*a pesquisa*" e "*a lavra*" de petróleo como serviços sobre os quais não pode haver incidência.

O art. 169 da Constituição, literalmente e pela nomenclatura, *listou* essas "pesquisa" e "lavra" como integrantes do monopólio público que mesmo subjctivamente em

mãos da União já é iníponível e *acrescentou a imunidade objetiva*, isto é, sobre a coisa, pesquisa e lavra, nestes termos:

Art. 169. A *pesquisa e a lavra* de petróleo em território nacional *constituem* monopólio da União, nos termos da lei.

XXXIII. Quando o imposto é subjctivo ou pessoal, como, por exemplo, sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, o fato gerador, diferentemente é "*a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*" de "*renda*, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" ou "*de proventos de qualquer natureza*, assim entendidos os *acréscimos patrimoniais* não-compreendidos no inciso anterior" (CTN, art. 43) sempre tendo em vista *a pessoa* (física ou jurídica) ou titular, para cujo patrimônio entram tais resultados. Assim, sobre o eventual resultado ou lucro que a consulente puder obter do serviço dessa perfuração, terá de pagar o imposto pessoal sobre a renda, mas nunca ISS *sobre* a pesquisa de petróleo, porque o exercício ou atividade dessa pesquisa está objetivamente imune de imposto.

No caso do imposto qualificado como *subjctivo ou pessoal*, como é o imposto sobre a renda, é fundamental a aquisição da disponibilidade da renda ou provento *por parte de uma pessoa ou titular desse resultado*.

Assim, as imunidades concedidas pela Constituição em relação ao imposto pessoal seguem a mesma natureza da própria incidência e são subjctivas, isto é, somente ficam imunes *as pessoas ou agentes*; não a coisa, fato ou atividade, como, no caso da pesquisa ou lavra, cuja imunidade *objetivamente* exclui do próprio poder de instituição de imposto a coisa, situação, atividade, exercício ou serviço que não poderão jamais ser, em si e por si, "fato" gerador de imposto. O que é protegido contra a instituição, incidência ou exigência de imposto é *o objeto especificado pelo constituinte*, como mais relevante e acima do imposto totalmente excluído como indesejável e *inconstitucional* se for instituído por quaisquer dos legisladores ordinários.

IMUNIDADE E ISENÇÃO

XXXIV. É preciso não se confundir a simples *isenção* com a *imunidade*, assim como as *subjetivas* com as *objetivas*.

Em nosso citado e elementar livro didático, contendo o programa do 8º semestre do curso de graduação, no qual se inicia o programa do estudo de direito tributário (que após, no 9º e no 10º semestres, passam a ser de especialização em direito tributário aplicado e no mestrado e doutorado passam a ser de direito tributário comparado), já na 1ª edição de 1957 até a última, 7ª edição Saraiva de 1986, escrevemos, precisamente, o capítulo XI sob o título *Categorias especiais da técnica da tributação: incidência, não-incidência, isenção e imunidade, para distingui-las.* (p. 181-92.) À página 184, para fácil visualização até desenhamos este gráfico:



e mais ainda, à página 185 ressaltamos o que agora serve como luva ao caso consultado:

“Infelizmente ainda é comum depararmos com a confusão entre isento, não-tributado ou imune e essa confusão tem gerado erros de legislação, de interpretação e de aplicação das leis tributárias, que devem ser evitados.

Tanto a incidência, como a isenção ou a imunidade podem-se subdividir em *subjetivas, objetivas e subjetivas-objetivas*.

Subjetiva é a incidência, isenção ou imunidade prevista em razão da *pessoa: razione personae*.

Objetiva é a incidência, isenção ou imunidade prevista em razão do *objeto* tributado: *ratione materiae*.

Subjetiva-objetiva — na amplitude casuística das situações, às vezes deparamos com disposições que levam em conta não só aspectos objetivos, mas, concomitantemente, subjetivos. Se na vontade objetivada na lei ordinária (para isenção) ou na Constituição (para a imunidade), transparecem ambos, é porque estes aspectos estão consorciados.

A *imunidade* como categoria de limitação da competência já ficou mais amplamente examinada no capítulo do Direito constitucional tributário (...) e deste último podemos ler à página 130:

“(...) a *imunidade* não é um privilégio mas apenas *proteção do interesse público*, social, científico, da educação, do *desenvolvimento econômico*, etc.”

Sendo a imunidade impositiva uma exclusão do poder tributário, é função *reservada ao Poder Constituinte*, tendo em vista proteger os *valores* considerados necessários e permanentes ao bem comum.

Observe-se que a imunidade é relativa aos impostos, que são categorias de *captação de riqueza*. Por isso a denominamos especificamente de *imunidade impositiva* (não-genericamente tributária). Não há imunidade constitucional expressa em relação às taxas e contribuições, porque as taxas são de caráter contraprestacional direto ou indireto e a contribuição indenizatória”.

XXXV. Embora elementar, aí está um esclarecimento absolutamente vestibular e que o CTN veio confirmar *normativamente*, ao estatuir:

“Art. 175. Excluem o *crédito tributário*:
I. a isenção.”

Diferentemente da *imunidade*, que é categoria constitucional e exclui o poder impositivo (não admite a própria incidência), já a isenção é de nível do legislador ordinário e para ocorrer a *isenção*, é pressuposto que tenha previamente sido instituído o imposto, ocorrido a incidência, porque a isenção é uma dispensa ou exclusão do “*crédito*” tributário, cuja pretensão e obrigação preexistem *in abstracto* na hipótese de incidência e apenas exclui a con-

cretização (*Konkretisierung*) ou lançamento e exigência.

Muito diferente é a *imunidade* que é categoria anterior e de nível constitucional.

Como somente a Constituição pode criar o poder de instituir o imposto e proceder à partilha das respectivas competências em relação aos impostos que especificou, também é à Constituição que cabe estatuir as respectivas *delimitações* desse poder de tributar e das respectivas competências.

Assim como os impostos são categorizados como pessoais (subjettivos) e reais (objettivos), também tanto as incidências, as imunidades, como as isenções são subjettivas ou objettivas, ou mais tecnicamente, o fato jurígeno ou gerador, de cada uma dessas categorias, quanto ao seu *vínculo*, podem ser *ratione personae* ou *ratione materiae*.

XXXVI. O STF, examinando ocorrência ou não de *isenção*, de IPI, conceituou o que é inconcusso para todas essas categorias, por voto vencedor do Ministro Bilac Pinto, em plenário:

“As isenções objettivas ou reais são aquelas que se referem somente ao elemento fáttico ou objettivo do fato gerador, isto é, são as que excluem do ônus fiscal certos fatos de natureza ou de conseqüências econômicas sem se preocupar com a pessoa física ou jurídica que venha a ser sua beneficiária. Nestas, portanto, a pessoa do contribuinte não entra em linha de conta, pela simples razão de que a isenção transforma o fato gerador (lei de imposto) em fato não-gerador (lei de isenção), não havendo, por isso mesmo, o segundo momento da operação geradora do *crédito* do imposto que consiste na atribuição do fato gerador a certa pessoa física ou jurídica.

Se um fato gerador é, pela lei de isenção, excluído do ônus fiscal, ele perde essa categoria para transformar-se em fato não-sujeito à imposição.”

(...)

“para que a lei de isenção *objettiva* alcance plenamente as suas finalidades tem, necessariamente, que assegurar a imunidade fis-

cal, de modo geral, a todos quantos queiram atender ao aceno e ao estímulo do Estado para o desenvolvimento das atividades econômicas, *cujo amparo é visado*. Esse elemento de generalidade é mesmo um *requisito constitucional de isenção objettiva*...”

XXXVII. Ora, quando a Constituição estatui, literalmente, em seu art. 169 que “A *pesquisa* e a *lavra de petróleo* em território nacional *constituem monopólio da União*, nos termos da lei”,

constitucional e objettivamente imunizou de qualquer “imposto” *as atividades de pesquisa e de lavra de petróleo em território nacional*, nada importando quem seja a pessoa ou agente que pratique ou exerça a atividade dessa pesquisa, porque, *sendo objettiva* essa *imunidade*, ela é uma proteção constitucional dada a essa atividade ou serviço *contra o imposto*, tanto mais que somente pode exercê-la alguém, mediante autorização, em nome ou por autorização da União, para *descobrir* petróleo para a União.

Isto é o que foi *normativa e literalmente* estatuído, ou “*constituído*”, pelo constituinte, em textos escritos da Constituição, ontológica e teleologicamente.

XXXVIII. A nosso ver a consulente, corretamente e obediente aos textos da Constituição não podia mesmo ter calculado, pago nem incluído no custo do serviço de perfuração de poços pesquisandos, qualquer incidência de ISS sobre tal serviço, porque tal imposto municipal sobre esse serviço de pesquisa não existe, nem pode existir *sobre* tais pesquisas. No Brasil, está constitucionalmente vedada a própria instituição desse imposto sobre a prestação do serviço de pesquisa ou de lavra de petróleo, como exposto.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 26 de dezembro de 1986. —
Rui Barbosa Nogueira, professor catedrático e presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, USP.