



AS IMUNIDADES NA INDÚSTRIA DO PETRÓLEO*

Lívia Pinheiro Lopes**

Sumário: I. Introdução. II. Origem das imunidades. III. A definição doutrinária do instituto. IV. As imunidades em espécie. IV.1. Aplicabilidade genérica. IV.2. Aplicabilidade específica à indústria do petróleo. IV.2.1. As operações que destinem a outros Estados da Federação petróleo e derivados. IV.2.2. Imunidades das operações estratégicas. V. Conclusão

I. Introdução

O tema das imunidades é, sem dúvida alguma, um dos mais caros ao Direito Tributário. Objeto de estudos aprofundados, como o constate da clássica obra de Aliomar Baleeiro,¹ cujas lições são ainda hoje extremamente atuais, a doutrina remanesce envidando esforços sobre a questão, o que faz surgir divergências, como a que respeita à definição - fixação de um conceito - para o instituto. Nada obstante, não se pode deixar de examiná-las, em especial por representarem importantes desonerações no sistema tributário, de assento constitucional - o que as torna rígidas² e, por consequência, dotadas de maior estabilidade do

* Artigo submetido em 17 dez. 2012 e aceito para publicação em 19 abr. 2013.

** Advogada. Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ.

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*.

² Dizemos que são rígidas uma vez que o Sistema Tributário Nacional (STN), por contar com previsão de seus contornos quase à exaustão na Constituição Federal, é rígido, ou seja, seu processo de modificação é, por definição, mais gravoso do que aquele exigido para a criação da legislação infraconstitucional. Neste diapasão, exige-se para o surgimento de uma nova norma constitucional a aprovação de uma Emenda Constitucional, procedimento este que submetido a diversos limites formais e materiais, de observância obrigatória, sob pena de invalidade, conforme previsto no artigo 60, da CF ("Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II - do Presidente da República; III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. § 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio. § 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros. § 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem. § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais. § 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova

que aquelas desonerações previstas na legislação ordinária – leis, medidas provisórias e convênios, no caso do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) - conferindo, assim, maior certeza aos que atuam nas áreas da economia beneficiadas.

Noutro giro, desde tempos mais antigos que a indústria do petróleo é considerada setor estratégico dos países, dadas a escassez mundial deste recurso natural e as variadas utilidades a que se presta, sendo, em verdade, basilar em todas as frentes da economia. Por isso, o petróleo é já há muito visado pelas Nações (em especial aquelas que contam com reservas exíguas e com demandas crescentes, como os Estados Unidos), a suscitar guerras sangrentas em torno de sua disputa. Afinal, deter petróleo é deter poder no cenário internacional.

Este quadro se torna ainda mais evidente após as recentes³ descobertas realizadas na camada do Pré-Sal.⁴ Quando a maior parte dos Estados Nacionais caminha para uma situação de déficit do petróleo eis que em Brasil são encontrados pela Petrobras vastos campos no subsolo do Oceano Atlântico contendo significativas quantidades de petróleo hábeis a serem explorados,⁵ estendendo-se do norte da Bacia de Campos, no Rio de Janeiro, ao sul da Bacia de Santos, em São Paulo.

As novas descobertas exigiram também o estabelecimento de um Novo Marco Regulatório, vez que os imensos reservatórios com baixo risco de exploração representam para o Brasil a possibilidade de ter um maior controle sobre a exploração dessa riqueza, fazendo com que os recursos obtidos sejam revertidos de maneira mais equânime ao país, o que tornou o Marco Regulatório Antigo, baseado nos Contratos de Concessão,⁶ um tanto

proposta na mesma sessão legislativa. Para mais sobre as diferenças entre Sistemas Constitucionais Rígidos e Sistemas Constitucionais Flexíveis vide: MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. P. 10.

³ As primeiras descobertas de petróleo e gás natural na camada do pré-sal ocorreram em 2006, na Bacia de Santos, em São Paulo. Vide: <<http://www.petrobras.com.br/minisite/presal/pt/perguntas-respostas/>>. Acesso em 30.08.2011.

⁴ O termo pré-sal refere-se a um conjunto de rochas localizadas nas porções marinhas de grande parte do litoral brasileiro, com potencial para a geração e acúmulo de petróleo. Convencionou-se chamar de pré-sal porque forma um intervalo de rochas que se estende por baixo de uma extensa camada de sal, que em certas áreas da costa atinge espessuras de até 2.000m. O termo pré é utilizado porque, ao longo do tempo, essas rochas foram sendo depositadas antes da camada de sal. A profundidade total dessas rochas, que é a distância entre a superfície do mar e os reservatórios de petróleo abaixo da camada de sal, pode chegar a mais de 7 mil metros. Para mais: <<http://www.petrobras.com.br/minisite/presal/pt/perguntas-respostas/>>. Acesso em 30.08.2011.

⁵ Apesar dos elevados custos para a exploração do petróleo e do gás natural na camada do Pré-Sal, em razão da profundidade a que se localizam as jazidas, a exigir vultosos investimentos e tecnologia de ponta, o grande atrativo da camada do Pré-Sal é seu baixo risco exploratório, ou, noutras palavras, a certeza quase absoluta de se encontrar petróleo comercializável nestas áreas.

⁶ Marilda Rosado elenca as diversas modalidades de sistemas contratuais de exploração do petróleo existentes no mundo. Os modelos mais comuns são: (i) concessão moderna – risco integral do concessionário que terá, em

quanto ultrapassado. A partir daí que surgem os Contratos de Partilha da Produção, ou *Production Sharing Agreements* (PSAs), trazendo consigo inúmeras dúvidas quanto ao regime de tributação (o que inclui as desonerações, por conseguinte, as imunidades fiscais) a que estarão submetidos.⁷

É por todas estas razões que entendemos útil abordar as desonerações aplicáveis à indústria do petróleo. E aqui nos limitamos a abordar, como dito, as imunidades constitucionais, sejam aquelas que por obra de disposição expressa da Constituição aplicam-se à indústria do petróleo, tal a referida no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea *b* (imunidade do ICMS nas operações que destinem a outros Estados da Federação petróleo e derivados), ou as que, embora previstas genericamente, na verdade propriamente por estarem previstas genericamente, aproveitam à indústria do petróleo, a exemplo do artigo 149, § 2º, inciso I (imunidade das contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico incidentes sobre receitas decorrentes de exportação).

Antes de adentrar ao tema em específico, cremos ser necessário apresentar um breve histórico sobre as imunidades, o(s) conceito(s) adotado(s) pela doutrina, demonstrando as divergências existentes em torno do mesmo, para, então, analisar as imunidades aplicáveis ao petróleo – as genéricas e também as específicas.

II. Origem das imunidades

A origem histórica das imunidades fiscais repousa na impossibilidade de tributação do clero e da nobreza – classes altas da pirâmide social - à época do chamado Estado Patrimonial,⁸ onde se considerava que o povo pagava tributo com dinheiro, a nobreza com

contrapartida, a propriedade do petróleo que extrair; (ii) contratos de partilha da produção (*production sharing agreements*) – risco integral do concessionário, que tem o direito de dividir a produção do petróleo; (iii) contratos de prestação serviços (*service contracts*) com ou sem cláusula de risco – neles o contratado assumirá a mera posição de um prestador de serviços sem deter a propriedade do petróleo extraído. O objetivo comum às partes contratantes, o de exploração dos recursos petrolíferos do Estado, está presente em todas estas formas contratuais. O que irá variar será a atribuição dos riscos, os mecanismos decisórios e a partilha da produção. Para mais: RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá. *Direito do petróleo: as joint ventures na indústria do petróleo*.

⁷ É possível admitirmos a existência de diferentes tipos contratuais para a exploração do petróleo em virtude da redação do artigo 177, § 1º, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 9/1995 (“Art. 177, § 1º: A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei”) que se refere à *contratação* de modo genérico, não fazendo alusão a nenhuma forma contratual em especial. Neste diapasão, andou bem o Supremo Tribunal Federal ao assentar no julgamento da ADI nº 3.273/DF, que a opção pelo tipo de contrato a ser celebrado para exploração do petróleo cabe ao Poder Executivo, vez que se trata de uma escolha nitidamente política. Vide: STF: ADI nº 3.273/DF, Rel. Min. Carlos Ayres Britto, Rel. para o Acórdão Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, Julgamento em 16/03/2005, Publicação DJ 03/02/2007.

⁸ A fixação dos períodos em que se passaram o Estado Patrimonial e o Estado Fiscal é feita de certa forma arbitrária, isto é, vale referir que guardam maior valor como referência temporal do que como momentos exatos

sangue, já que montava o exército que iria para as guerras, e o clero com orações. Assim, estavam associadas à reserva de liberdade absoluta do senhorio e do clero em relação ao poder fiscal do Rei, consubstanciando a limitação do seu poder pela preexistente liberdade estamental ou liberdade privada.

Em uma acepção mais moderna, com as grandes revoluções do século XVIII, que afirmam os direitos humanos de forma veemente, em especial a Revolução Francesa, agora no período do Estado Fiscal de Direito (século XVIII), são abolidos tais privilégios e todos passam a pagar tributo, cuja configuração e limites vêm estabelecidos pela própria liberdade. A este respeito vale repisar a passagem de Ricardo Lobo Torres:⁹

“O tributo [no Estado Fiscal] nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* e constitui o *preço da liberdade*, mas por ela se *limita* e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a *legalidade*”. (Grifos do original)

O mínimo de liberdade que permanece reservada de modo intocável ao poder tributário é garantido por meio de alguns mecanismos, dentre os quais merecem prestígio as imunidades, que passam a ser passíveis de reconhecimento em prol de qualquer um dos cidadãos, independentemente da posição que ocupe na sociedade. Então o fundamento das imunidades desloca-se da condição de benefício concedido às classes elevadas da pirâmide social, como forma de limitação do poder real, para assentar-se na limitação do poder tributário do Estado pelos direitos fundamentais do indivíduo, preexistentes, em especial nas manifestações que decorrem do direito de liberdade.

Na Constituição Brasileira de 1891, a Constituição Republicana, as imunidades ganham referência expressa, por obra de Rui Barbosa,¹⁰ sendo certo que as intributabilidades da nobreza e do clero foram extirpadas desde a Constituição Imperial de 1824, que, declarando diversos direitos e garantias contra a tributação, tratou de decretar explicitamente a

na história em que estes fenômenos se verificaram, até porque a transição entre eles foi gradual e houve momentos em que não se pode distinguir completamente um e outro, estando imbricadas as notas peculiares que caracterizam cada um deles.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III. P. 3.

¹⁰ Dizemos que as imunidades ingressam no Brasil por obra de Rui Barbosa uma vez que foi ele, em muito influenciado pela doutrina liberal do direito norte-americano dos séculos XVIII e XIX, o redator dos dispositivos constitucionais correspondente às imunidades.

extinção das regalias concedidas às altas classes. Desde sua positivação, as imunidades mantêm-se em certa medida intocadas¹¹ no decorrer dos textos constitucionais ulteriores.

III. A definição doutrinária do instituto

A doutrina pátria em muito diverge na conceituação das imunidades. Na busca por uma definição, várias já foram as proposições apontadas que, como ponto em comum têm o fato de reconhecerem que as imunidades gozam de assento na Constituição Federal, isto é, são previstas pela nossa Lei Suprema.¹² Todavia, este é apenas o início das discussões. Proceder-se-á adiante a análise das definições propostas.

A definição mais corrente, e da qual comungamos, é aquela que descreve as imunidades como hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas, conceito este que, evidenciado por importantes autores modernos, já era a inteligência do saudoso Bernardo Ribeiro de Moraes, que em seu *Compêndio*¹³ referencia a imunidade como providência constitucional que impede a incidência tributária – hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, portanto. Ricardo Lodi Ribeiro assim a define:¹⁴

“A imunidade é a não-incidência constitucionalmente qualificada, a partir de uma exceção à regra da competência deferida aos entes federativos pela Constituição Federal, tendo por base os direitos fundamentais”.

Por sua vez, Aliomar Baleeiro, classifica-as como espécie do gênero “limitações constitucionais ao poder de tributar”.¹⁵ Entretanto, Ricardo Lobo Torres¹⁶ contesta dita posição, ao afirmar que embora as imunidades e as limitações constitucionais do poder de tributar possam coincidir em larga medida, e de fato coincidem, elas não se confundem. Para

¹¹ Mantêm-se intocadas as imunidades, desde a Constituição de 1891, quando são inseridas na ordem positiva, até a Constituição atualmente vigente (1988), perpassando as Constituições de 1934, 1937, 1946, 1967/1969, pois remanescem sem grandes mudanças substanciais.

¹² É de referir que a concepção de imunidades como intributabilidades previstas de modo expreso na Constituição pode ser mencionada como uma verdade tendo em conta o ordenamento e a construção doutrinária e jurisprudencial pátrias. Isto porque, se em Brasil é lugar comum falar-se em imunidades aquelas positivadas na Constituição, países há como Portugal, Espanha e Itália em que as imunidades são proclamadas de modo genérico como isenções, sem estatura constitucional.

¹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. P. 40.

¹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 181.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 2.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III. P. 22.

ele “as limitações constitucionais, problema fundamental do Estado moderno, se confundem, na velha tradição liberal americana, com o próprio conteúdo do Direito Constitucional, pelo o que sobreexcedem o tema das imunidades”. A propósito, outra grande fonte de debate é a categorização das imunidades como “Princípios Constitucionais Tributários”, como “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, ou se ocupariam uma classe à parte destas, discussão que não iremos examinar para não nos afastarmos do escopo do nosso trabalho.

Ainda quanto à idéia de limitação do poder fiscal, famosa é a assertiva do juiz Marshall: “*the power to tax involves the power to destroy*”,¹⁷ com o que quer dizer que a competência para instituir exações tributárias encampa também o poder de fulminar as liberdades fundamentais. A concepção positivista de imunidade como limitação ao poder de destruir, a entendia como implementada por meio de mecanismos e instrumentos *criados* pela própria Constituição Federal, ou seja, só eram reconhecidas porque positivadas, escritas, no Texto Maior. Para o positivismo, elas têm sua origem no direito positivo e aparecem como uma concessão do Estado ou uma obra atribuída ao poder constituinte.

Ruy Barbosa Nogueira e Amílcar de Araújo Falcão, a seu turno, vêm-nas como uma exclusão do poder de tributar atribuído pela Carta Magna às pessoas políticas.¹⁸ Isto é: em primeiro lugar dar-se-ia o surgimento das regras positivas de competência, para, após, advirem as normas imunizantes que eliminariam ou suprimiriam em parte tais competências, de modo a reconhecer que as regras de imunidade talvez andassem “mais vagarosamente” que as de incidência, pois a incidência das últimas precederia a das primeiras.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹ propõe a seguinte definição, elaborada, segundo ele, unicamente a partir de elementos jurídicos substanciais à natureza do instituto, abstraindo-se dos elementos metajurídicos. Pretende o autor negar a visão segundo a qual a imunidade é um

¹⁷ Caso *Mc Culloch versus Maryland*, julgado em 1819 pela Suprema Corte dos Estados Unidos, com relatoria do Juiz John Marshall.

¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. P. 172. E em sentido análogo: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. P. 117.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. P. 202.

obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência tributária outorgada às pessoas políticas, excludente do seu respectivo poder impositivo. São suas lições:²⁰

“[Imunidade] É a 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”.

Muito embora, como já dito acima, nos filieemos à corrente segundo a qual a imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada, precisamos concordar com o autor paulista quando este assevera que constituem as imunidades umas das múltiplas formas de demarcação da competência tributária, congregando-se às demais e produzindo o exato campo de incidência da norma fiscal. Em verdade, as normas imunizantes colaboram no desenho constitucional da faixa do poder impositivo atribuído às pessoas políticas, sendo uma técnica legislativa que, em vez de positiva (de afirmação), como na previsão do campo das incidências, é negativa, determinando o que o legislador não pode tributar. É que o ordenamento constitucional, ao entender que determinadas pessoas (imunidades subjetivas) ou situações/operações (imunidades objetivas) estão a salvo de tributação, estatui uma incompetência absoluta dos entes federados para onerá-los por via de exações tributárias.

É preciso lembrar que no Estado Social e Democrático de Direito surge o entendimento segundo o qual as imunidades estão baseadas na liberdade emanada dos direitos fundamentais, direitos estes que preexistem ao próprio Estado. São limitações ao poder de tributar pela reserva dos direitos fundamentais.

A este respeito merecem especial destaque os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, que, discordando da definição de imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada, classificando-a de visão positivista, estabelece íntima e necessária relação entre as imunidades e os direitos humanos. O autor chega inclusive a afirmar que o que não se baseie nos direitos fundamentais, nos direitos humanos, não poderia denominar-se imunidade, sendo apenas uma mera não-incidência prevista na Constituição.

²⁰ Entende o autor como elementos metajurídicos, por exemplo, as considerações que em algum passo se valham de ensinamentos da Moral, da Filosofia, da Sociologia, enfim, de ramos que não a própria Ciência Jurídica. *In* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. P. 202.

Para ele as imunidades podem ser definidas como “uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público”. Tem natureza, portanto, de autolimitação dos direitos humanos, origem nos direitos morais e fundamentação nos direitos e condições de liberdade absoluta.²¹ E certifica o autor:²²

“A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos absolutos e anteriores ao pacto constitucional.

(...)

A imunidade se confunde com o direito público subjetivo pré-estatal à não incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. A imunidade, em outras palavras, exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal, não sendo, de modo algum, uma das manifestações da soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o caput do art. 150 da CF. Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis”.

Miguel Reale e Flávio Bauer Novelli²³ aderem ao mesmo entendimento, ligando as imunidades a proibições ou restrições estabelecidas pela Constituição com o fito de salvaguardar os direitos fundamentais (liberdade, igualdade, segurança, propriedade, etc.). Alberto Nogueira, por seu turno, faz menção aos “direitos humanos da tributação”.²⁴

Ricardo Lodi Ribeiro também advoga a tese segundo a qual os direitos fundamentais legitimam as imunidades tributárias.²⁵

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III. P. 45-47.

²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 59.

²³ REALE, Miguel. “Saudação ao Tributarista do Ano. In NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988*. NOVELLI, Flávio Bauer. *Notes on the Brazilian Tax System*. In DOLINGER, Jacob e ROSENN, Keith S. (Ed.) *A Panorama of Brazilian Law*. Miami: University of Miami, 1991. P. 63.

²⁴ NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. P. 141 e seguintes.

²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 182.

“Diante disso, é lícito afirmar que na fase de legitimação do ordenamento jurídico do Estado Social e Democrático de Direito, na qual são ponderados os valores da Liberdade do Estado Liberal e da Solidariedade do Estado Social, os direitos fundamentais constituem fundamento para as imunidades tributárias. Porém, vale advertir que nem todos os direitos fundamentais – sejam eles individuais, políticos, económicos e sociais – dão origem a imunidades tributárias. São preservados da partilha constitucional de competências tributárias, em nome dos direitos fundamentais, determinadas pessoas ou determinadas condutas”.

Uma vez explanadas as definições que entendemos as mais importantes para o instituto, penetramos agora à análise do objeto central do presente estudo, qual seja, as imunidades aplicáveis à indústria do petróleo. Mas isto partindo-se do pressuposto de que, independente da posição doutrinária que se adote no que tange à conceituação das imunidades, a realidade fática não irá se transmutar, ou seja, o que se reconhecerá na prática é a existência de uma desoneração fiscal tendo em conta que não haverá a incidência do tributo referido na regra imunizante.

IV. As imunidades em espécie

As imunidades que iremos abordar restringem-se tão-somente àquelas aplicáveis à indústria do petróleo, quer pela generalidade com que previstas no texto constitucional, podendo, por conseguinte, aproveitar a qualquer atuante de todos os setores da economia, indistintamente, desde que haja o devido enquadramento na hipótese delineada na regra imunizante; quer pela menção específica constante do texto da norma a fazer com que se aplique à indústria do petróleo.

Cumpramos em primeiro lugar esclarecer o uso atípico que fazemos no presente estudo da nomenclatura “imunidade genérica”. Isto porque costuma a doutrina referir como imunidade genérica a aplicável aos tributos, ou, mais incisivamente, aos impostos *em geral*, estando previstas em diversos dispositivos constitucionais, ao passo que as imunidades específicas diriam respeito à disciplina constitucional determinada de cada tributo.²⁶ Não é nesta acepção que usamos tais expressões. Para os fins aqui propostos, consideramos imunidades de aplicabilidade genérica aquelas que, não obstante aplicáveis a uma espécie específica de

²⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 181.

imposto ou de contribuição especial, qualquer agente da economia poderá dela se beneficiar, desde que se encaixe nos dizeres da norma de imunidade. A seu turno, as imunidades que designamos nesta oportunidade de específicas são as destinadas única e exclusivamente à indústria do petróleo, por força de disposição constitucional expressa neste sentido.

É o que se passa a examinar.

IV.1. Aplicabilidade genérica

Seguindo a ordem topográfica pela qual são enunciadas as imunidades genéricas, a primeira delas²⁷ diz respeito às contribuições sociais e às contribuições de intervenção no domínio econômico (contribuições interventivas ou CIDEs) incidentes sobre as receitas de exportação. É o que estatui o artigo 149, § 2º, inciso I, da CF, com a redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 33/2001:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

²⁷ Cumpre esclarecer que não iremos nos reportar àquelas imunidades (de taxas) evidenciadas em diversos incisos do artigo 5º, da CF, por entendermos que têm elas mais a ver com direitos individuais do que propriamente com uma atuação dos agentes na economia, que é o que se intende focar. Noutro giro, vale escrever que muito embora em algumas passagens o constituinte faça uso da expressão “isento”, quer ele referir-se a “imune”, porque, como dito, a não-icidência de assento constitucional é chamada de imunidade – isenção é a não-icidência legalmente qualificada, ou seja, prevista em lei. Nada obstante, transcrevemo-nas, apenas para fins de registro: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”, “Inciso XXXIV - São a todos assegurados, **independentemente do pagamento de taxas:** a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”. “Inciso LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, **isento de custas judiciais** e do ônus da sucumbência”. “Inciso LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e **gratuita** aos que comprovarem insuficiência de recursos”. “Inciso LXXVI - **são gratuitos** para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito”. “Inciso LXXVII - **são gratuitas as ações** de "habeas-corpus" e "habeas-data", e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania”. (Grifados).

Ou seja, caso o petróleo ou seus derivados sejam exportados,²⁸ sobre as receitas auferidas com estas exportações não incidirão as mencionadas contribuições. Há, em verdade, diversos dispositivos espalhados pela Constituição Federal a prever não-incidências sobre as exportações. O claro intuito do ordenamento ao assim proceder é o de desonerar a nossa produção nacional quando destinada a mercados estrangeiros, possibilitando a maior competitividade dos produtos no cenário mundial e garantindo efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso II, da CF). O que se visa, ao fim e ao cabo, é não “exportar tributos”, o que, aliás, é de boa praxe, sendo adotado pelos países em geral, fazendo com que a tributação somente incida quando o bem, mercadoria ou produto ingressarem no ordenamento de destino.

Neste sentido pensa Ricardo Lodi Ribeiro²⁹ para quem “tal dispositivo, que foi introduzido pela EC nº 33/01, tem como fundamento o fomento ao comércio exterior”.

Quanto às contribuições a que alude o artigo, importa comentar que o Supremo Tribunal Federal (STF)³⁰ entendeu que com respeito às contribuições sociais somente estariam incluídas na imunidade a Contribuição Social ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), previstas no artigo 195, inciso I, alínea *b*, da CF,³¹ com a redação dada pela EC nº 20/1998, em razão da vinculação constitucional da imunidade a “*receitas* decorrentes de exportação”. Já era este o entender da melhor doutrina,³² vindo o precedente do STF apenas a consagrá-lo.

²⁸ Segundo a Agência Nacional de Petróleo (ANP) em 2011 o Brasil exportou 148,3 milhões de barris de petróleo, com receita de R\$ 14.525.369.100,00. Quanto aos derivados de petróleo, a exportação no mesmo ano alcançou a marca de 61,1 milhões de barris, gerando ganhos da ordem de R\$ 6.705.740.047,00. Dados disponíveis em: <<http://www.anp.gov.br>>. Acesso em 25.08.2011.

²⁹ RIBEIRO, RICARDO Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 211.

³⁰ STF: RE nº 474.132 / SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Julgamento em 12/08/2010, Tribunal Pleno, Publicação DJe-231 em 01/12/2010. Ver também: STF: RE nº 566.259 / RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Julgamento em 12/08/2010, Tribunal Pleno, Publicação DJe-179 em 24/09/2010 e RE nº 564.413 / SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Julgamento em 12/08/2010, Tribunal Pleno, Publicação DJe-209 em 03/11/2010, ambos com repercussão geral reconhecida. Todavia, anteriormente, em 2007, o STF manifestou-se pela aplicação da imunidade também à CSLL, sob o argumento de que tributar o lucro seria uma violação transversa à imunidade. Vide: AC nº 1738 MC / SP, Rel. Min. Cezar Peluso, Julgamento em 17/09/2007, Tribunal Pleno, Publicação DJe-126 em 19/10/2007.

³¹ Diz o artigo: “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: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento”.

³² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 212.

Com isto, restaram excluídas de seu âmbito de abrangência a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), prevista no artigo 195, inciso I, alínea *c*, da CF,³³ com a redação dada pela EC nº 20/1998, bem como a extinta Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF). Isto porque o intuito de promover a desoneração das exportações e o desenvolvimento pátrio não poderiam ultrapassar o significado oferecido pela literalidade do texto constitucional. Vale transcrever uma das ementas das decisões do STF (RE nº 474.132/SC), pela clareza com a qual põe a questão:

“Ementa

Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. 4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento”.

Relativamente à contribuição de intervenção no domínio econômico, nenhuma delas que porventura venha a gravar as receitas de exportação poderá incidir. E por isso que a CIDE-combustíveis, prevista na Constituição Federal no artigo 177, § 4º³⁴ e instituída pela

³³ É o dispositivo, *litteris*: “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: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: c) o lucro”.

³⁴ Prevê a regra: “Art. 177. § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (...)”. Note-se que o parágrafo 4º do artigo 177 da CF foi incluído pela EC nº 33/2001.

Lei nº 10.336/2001,³⁵ não incide sobre a exportação, mas apenas sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível.

Antes de passarmos ao estudo das demais imunidades específicas vale uma breve nota sobre o regime de exploração do petróleo vigente antes do advento da EC nº 9/95, que introduziu a flexibilização do monopólio da União sobre as atividades econômicas da indústria do petróleo e sobre o resultado de sua exploração.³⁶ Originariamente o artigo 177, da CF, previa, *in verbis*:

“Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas *b* e *c* do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal.

§ 1º O monopólio previsto neste artigo inclui os riscos e resultados decorrentes das atividades nele mencionadas, **sendo vedado à União ceder ou conceder qualquer tipo de participação, em espécie ou em valor, na exploração de jazidas de petróleo ou gás natural**, ressalvado o disposto no art. 20, § 1º”.
(Grifado)

Assim, estava vedado à União contratar empresas privadas para o exercício de qualquer das atividades elencadas nos incisos do artigo 177, e ceder ou conceder qualquer tipo de participação na exploração das jazidas. Diz-se, com isto, que as atividades da indústria do petróleo não estavam abertas ao mercado, à livre concorrência, devendo ser exploradas diretamente pela União. E assim era feito através da Petrobras, o braço empresarial da União. Neste diapasão a imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea *a*, da CF, era

³⁵ A Lei nº 10.336, de 19 de Dezembro de 2001, estabelece em seu artigo 1º que “Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se refere os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001”.

³⁶ Por todos: SILVA, Leonardo Mussi. *ICMS sobre a Extração de Petróleo*. P. 161.

plenamente aplicável, proibindo cobranças tributárias que recaíssem sobre o patrimônio, a renda ou os serviços prestados pela União.

“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”.

Ora, era aplicável a norma porque a exploração de atividade econômica pela Petrobras, exercendo o monopólio constitucional atribuído à União, não era regido pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados, pelo o que estava a salvo da exceção contida no artigo 150, § 3º, da CF.³⁷

Entretanto, quando surge no ordenamento jurídico brasileiro a EC nº 9/1995, o artigo 177 da CF foi modificado, permitindo-se a partir de então que empresas públicas e privadas pudessem ser contratadas para a exploração das atividades da indústria do petróleo antes monopolizadas, em regime de livre concorrência, daí falar-se em flexibilização do monopólio estatal. A nova redação do § 1º do artigo 177 restou assim consignada:

“§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei”.

Convalidando a opção pela contratação de empresas para o desempenho da pesquisa e lavra de petróleo e as demais tarefas, surge a Lei n 9.478/97 (Lei do Petróleo) e são realizadas diversas rodadas de Licitação para o cumprimento da nova norma constitucional. A partir daí a Petrobras deixou de ser a executora do monopólio e passou a concorrer com outras empresas, no cenário da indústria do petróleo. Ou seja, passou ela a atuar regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados (artigo 173, § 1º, inciso II, da CF), pelo o que caiu a possibilidade de se beneficiar da imunidade recíproca.

Há, por fim, a imunidade ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

³⁷ É a redação: “Art. 150. § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

Comunicação (ICMS) nas operações que destinem mercadorias ao exterior, nos exatos termos do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea *a*, da CF, com redação fixada pela EC nº 42/2003:

“§ 2.º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

Há, portanto, imunidade sobre operações de circulação para o exterior de mercadorias, rol em que enquadrados o petróleo bruto (óleo cru) bem assim os combustíveis dele derivados, líquidos e gasosos, inclusive lubrificantes.

Quanto aos demais impostos incidentes sobre as operações relativas ao petróleo e seus derivados, a previsão constitucional de regras imunizantes não se aplica em virtude de explícita regra constitucional que proíbe mesmo a incidência de qualquer imposto sobre elas, à exceção do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE) e ICMS.

IV.2. Aplicabilidade específica à indústria do petróleo

Tratamos as imunidades que agora iremos explicitar como “específicas à indústria do petróleo” uma vez que nas disposições constituições em que repousam existe uma referência expressa ao petróleo e derivados.

São elas duas, (i) a prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, referente a operações que destinem a outros Estados petróleo e derivados, e (ii) a constante do artigo 155, § 3º, cuja finalidade precípua é imunizar as operações estratégicas, dentre elas as que envolvam os derivados de petróleo e combustíveis do país. Por certo não é à toa que ambas dizem respeito ao ICMS, mas exatamente em virtude da última delas (a escrita no art. 155, § 3º, da CF), por força da qual *nenhum outro imposto à exceção do II, do IE e do ICMS* poderão incidir sobre operações que tenham como objeto petróleo e derivados.

IV.2.1. As operações que destinem a outros Estados da Federação petróleo e derivados

A Constituição Federal tem previsão específica determinando a não-incidência do ICMS nas operações que destinem a outros Estados petróleo e combustíveis dele derivados, conforme o artigo 155, § 2º, inciso X, alínea *b*:

“§ 2.º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

Referida disposição constitucional vem acarretando intermináveis discussões na doutrina e jurisprudência pátrias, das quais examinaremos, de forma sucinta, as que consideramos dotadas de maior relevância.

A primeira delas diz respeito ao objetivo cunhado neste artigo de subverter a regra geral segundo a qual o ICMS é tributado no Estado de origem, transferindo o ICMS incidente sobre as operações com esses recursos estratégicos do Estado produtor para o Estado consumidor, o que se convencionou chamar de ICMS-destino.³⁸ É que a insatisfação entre os Estados produtores é imensa, em especial no que se refere aos Estados hospedeiros das empresas de extração de petróleo e gás natural, que vêem possíveis receitas tributárias “perdidas” em favor dos Estados onde irá ocorrer o consumo desses produtos.

E é por isso que há quem atribua a este artigo, quando da fixação da regra do ICMS-destino, a impossibilidade de cobrança do ICMS na operação de extração de petróleo e gás natural, como pretendeu fazer o Estado do Rio de Janeiro através da Lei nº 4.117, de 27 de

³⁸ Sobre o ICMS-destino nas operações com bens estratégicos interessante é a passagem do voto exarado pelo ex-Ministro Nelson Jobim nos autos do MS nº 24.312/DF, que, pela clareza de suas palavras, trazemos na sua literalidade: “Em 1988, quando se discutiu a questão do ICMS, o que tínhamos? Houve uma grande discussão na constituinte sobre se o ICMS tinha que ser na origem ou no destino. A decisão foi que o ICMS tinha de ser na origem, ou seja, os estados do Sul continuavam gratuitamente tributando as poupanças consumidas nos estados do Norte e do Nordeste. Aí surgiu um problema envolvendo dois grandes assuntos: energia elétrica – recursos hídricos – e petróleo. Ocorre o seguinte: os estados onde ficasse sediada a produção de petróleo e a produção de energia elétrica acabariam recebendo ICMS sobre o petróleo e energia elétrica. O que se fez? Participei disso diretamente, lembro-me que era, na época, o senador Richard quem defendia os interesses do estado do Paraná e o senador Almir Gabriel quem defendia os interesses do Estado do Pará, além do Rio de Janeiro e Sergipe, em relação às plataformas de petróleo. Então, qual foi o entendimento político naquela época que deu origem a dois dispositivos na Constituição? Daí porque preciso ler o § 1º do art. 20 em combinação com o inciso X do art. 155, ambos da Constituição Federal. O que se fez? Estabeleceu-se que o ICMS não incidiria sobre operações que destinassem a outros Estados - petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos, gasosos e derivados e energia elétrica – ou seja, tirou-se da origem a incidência do ICMS”. In: STF, MS nº 24.312/DF, Rel. (a): Min. Ellen Gracie, Julgamento em 19/02/2003, Tribunal Pleno, Publicação DJ 19/12/2003.

junho de 2003. Ives Gandra da Silva Martins, em consulta sobre o tema exarada a pedido da Petrobras, externou dita compreensão:³⁹

“No momento em que redijo esta opinião legal, ou seja, antes de sua sanção [referência à sanção da Lei Estadual nº 4.117/03], a ‘circulação’ do petróleo ‘dentro do estabelecimento’, vale dizer, de ‘extração da jazida’ até a ‘saída’ para outros Estados da Federação não é tributada por força da imunidade constitucional das operações interestaduais.

(...)

Mais do que isto, o texto constitucional expressamente declara que o produto (combustível) nas operações interestaduais, será tributado no destino, enquanto a futura lei pretende criar uma tributação na origem (...).”

Outra polêmica que o artigo tem levantado respeita à possibilidade de aproveitamento dos créditos oriundos de operações anteriores à operação interestadual imune. Ocorre que o ICMS é um tributo não-cumulativo que, visando à tributação do valor agregado em cada etapa tributada por que passa o produto, evita a perversa incidência em cascata e a alta carga fiscal que dela resultaria. A regra da não-cumulatividade é, portanto, ínsita ao ICMS, integrando a sua regra-matriz (artigo 155, § 2º, inciso I, da CF), somente podendo ser excepcionada em casos expressamente prescritos na própria Constituição Federal, como lucidamente anotou Tercio Sampaio Ferraz.⁴⁰ Noutro giro, estabelece o artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas *a* e *b*, da CF, que em caso de isenção ou de não incidência, a operação não implicará crédito para posterior compensação e deve acarretar a anulação dos créditos referentes a operações precedentes, salvo previsão em contrário de lei.⁴¹ Transcrevemos abaixo os dispositivos citados:

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Fato Gerador do ICMS nas Operações Interestaduais com Petróleo e Derivados*. P. 116 – 117.

⁴⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. P. 14-24.

⁴¹ Anote-se que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, lei de normas gerais do ICMS (artigo 146, inciso III, alínea *a*, da CF) prevê hipótese de manutenção do crédito mesmo em caso de operações isentas ou não-tributadas. É o que se depreende da leitura conjugada dos artigos 20, § 3º e 21, § 3º: “Art. 20. § 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior; II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior”. “Art. 21. § 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria”. Tal disposição consta de lei complementar em obediência ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea *f*: “Art. 155. § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: *f*) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias”.

“§ 2.º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:

I - **será não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. (Grifado)

A conjugação entre a não-cumulatividade e a imunidade em operações interestaduais é tema que tem desafiado a doutrina, como se vê na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:⁴²

“A verdade é que não é possível praticar o princípio da não-cumulatividade contra o princípio da imunidade nas operações interestaduais (com estes itens). Um perturba o outro. A não-cumulatividade supõe uma série de operações tributáveis, um *continuum*. A imunidade interestadual quebra em vários pontos e etapas esta continuidade, em sistemas integrados como o são os de energia elétrica e do petróleo. Poucas, seis a oito, são as refinarias, também poucos os centros geradores agrupados nos sistemas de eletrotransmissão, num imenso país federativo ...”

Em virtude do disposto, as autoridades fazendárias costumam julgar que devem ser anulados os créditos relativos a operações precedentes à operação interestadual com petróleo e derivados, vedando, por conseguinte, o aproveitamento dos créditos gerados em etapas anteriores. A doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro e Carlos Renato Vieira rechaça a postura do Fisco, defendendo a possibilidade de glosa dos créditos, por entenderem cuidar a hipótese de operação interestadual com petróleo e derivados de uma imunidade, não estando, portanto, abrangida pela regra limitadora do artigo 155, § 2º, inciso II, da CF, cuja disciplina aplica-se tão-somente aos casos de isenção e não incidência, mas não aos casos de imunidade.⁴³ Além disso, defendem ainda que, por representar exceção ao Princípio da Não-Cumulatividade, deve ser a norma interpretada restritivamente. São suas palavras:

⁴² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. P. 235-236.

⁴³ Os autores destacam que não se pode ignorar que as hipóteses de isenção, não incidência e imunidade são distintas e não se confundem. Muito embora derivem do mesmo gênero, possui cada qual delas especificidades próprias. É o que demonstram pretendendo afastar a interpretação que vê compreendidas no artigo 155, § 2º, inciso II, da CF, as imunidades. Cfe. *Interpretação da imunidade prevista pelo artigo 155, § 2º, X, B, da constituição Federal. Possibilidade de manutenção e aproveitamento dos créditos relacionados à aquisição de insumos, serviços de transporte e bens do ativo imobilizado*. P. 28-30.

“Em suma, como o art. 155, § 2º, II, da CRFB/1988, não se aplica às imunidades tributárias, sequer existe dispositivo constitucional que determine expressamente a anulação do crédito acumulado nas etapas antecedentes quando a operação é imune. Não havendo dispositivo expresso determinado a anulação dos créditos, o princípio da não-cumulatividade tem ampla aplicação, obrigando ao legislador infraconstitucional a manutenção dos créditos”.⁴⁴

Compartilhamos na íntegra a visão dos autores entendendo também, *data máxima venia* a quem possa discordar, que não se pode exigir o estorno dos créditos gerados nas operações anteriores, sob pena de haver danosas acumulações de impostos e elevação da carga fiscal, em flagrante ofensa ao desenho constitucional do ICMS.

Já no que toca à possibilidade das operações interestaduais imunes gerarem créditos de ICMS, isto não se verifica de fato, porque, em não havendo tributação, elementos quantitativos, não faz sentido surgir direito de crédito, porque se o intuito da não-cumulatividade é permitir o abatimento do montante devido na operação com o devido na operação anterior, se não há tributo devido, por ocasião de ser imune a operação, não há também que se falar em surgimento de direito de crédito de ICMS.

Marco Aurélio Greco⁴⁵ defende que na verdade o dispositivo não estaria a albergar uma imunidade, mas antes estaria consagrando, isto sim, um mecanismo de repartição de receitas tributárias. Muito embora não se pretenda negar que o dispositivo consagre verdadeiramente uma sistemática de divisão de receitas entre os Estados Federados, nada obsta que se reconheça a sua natureza jurídica de imunidade: ora, trata-se de um mecanismo de repartição constitucional de receitas consagrado em sede da Constituição Federal por meio de uma imunidade tributária. Assim o pensamento, a nosso ver escorreito, de Ricardo Lodi Ribeiro.⁴⁶

IV.2.2. Imunidades das operações estratégicas

Estabelece o artigo 155, § 3º, da CF, com a redação definida pela Emenda Constitucional nº 33/01:

⁴⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi e VIEIRA, Carlos Renato. *Interpretação da imunidade prevista pelo artigo 155, § 2º, X, B, da constituição Federal. Possibilidade de manutenção e aproveitamento dos créditos relacionados à aquisição de insumos, serviços de transporte e bens do ativo imobilizado*. P. 30.

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. Consulta sobre o regime da não-cumulatividade do ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, elaborada a pedido do SINDICOM. P. 25-28.

⁴⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi e VIEIRA, Carlos Renato. *Interpretação da imunidade prevista pelo artigo 155, § 2º, X, B, da constituição Federal. Possibilidade de manutenção e aproveitamento dos créditos relacionados à aquisição de insumos, serviços de transporte e bens do ativo imobilizado*. P. 25.

“Art. 155. § 3º - À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto **poderá incidir sobre operações** relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”. (Grifado)

Consoante destacado na transcrição do artigo, o que se estatuiu é que nenhum outro imposto poderá incidir sobre as operações, ou, noutras palavras, o fato gerador do imposto para que seja então neutralizado pela norma imunizante deve ser a operação envolvendo os bens mencionados. A doutrina entende que esta imunidade, enquanto objetiva,⁴⁷ só diz respeito aos impostos que venham a incidir sobre as operações - a exemplo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cuja cobrança poderia ser deflagrada, não fosse a regra acima, pela industrialização de combustíveis, ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), que poderia incidir sobre prestações de serviços envolvendo estas mercadorias;⁴⁸ não sendo lícita sua extensão aos impostos cujos fatos geradores se relacionem aos contribuintes, e não às operações, a exemplo do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR), do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).⁴⁹ O Supremo Tribunal Federal, em entendimento que acabou por restar sumulado,⁵⁰ parece ter acatado este entendimento, ao confirmar ainda sob a égide da redação antiga do artigo 155, § 3º, que referia a “tributos”, que o faturamento das operações envolvendo os bens aludidos no dispositivo, por se relacionar com as empresas atuantes (contribuintes) e não com as operações em si, sujeitam-se, em consequência, à Contribuição ao PIS e à COFINS.⁵¹

Importa considerar a evolução por que passou o dispositivo em exame. A redação original do parágrafo, tal qual concebida pelo constituinte originário, continha a previsão de

⁴⁷ Imunidade objetiva, nos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, é a que “protege objetivamente a coisa apta ao fim, sem referir-se à pessoa ou entidade. In: BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 348.

⁴⁸ Quanto à impossibilidade de incidência do ISS, vide: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. P. 280 e seguintes.

⁴⁹ Para mais: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 211.

⁵⁰ Súmula nº 659, do STF: “É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais do país”.

⁵¹ Vale anotar a posição de Roque Antonio Carrazza que, discordando deste entendimento, afirma que as “empresas estão, todavia, segundo nos parece, a salvo das contribuições que têm por hipótese de incidência a prática das operações e prestações acima transcritas ou quaisquer atos delas resultantes”. E prossegue o autor: “E é precisamente esta *limitação constitucional ao poder de tributar*, que nos leva a sustentar que não sofrem – e nem podem sofrer – a incidência da COFINS e do PIS, quando estes tributos originam-se da prática de ‘operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país’”. (Grifos do original). In CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. P. 543.

“tributos” em lugar de “impostos”, o que conferia maior amplitude ao artigo, além de outras pequenas diferenças de redação.⁵² Se aplicável era a previsão a todos os tributos, decerto alcançava os impostos, taxas, contribuições parafiscais ou especiais e demais espécies tributárias que porventura viessem a gravar tais operações.⁵³ Com a publicação da Emenda Constitucional nº 3/1993, o dispositivo é modificado,⁵⁴ porém permanece a referência a “tributos”. A partir da Emenda Constitucional nº 33/2001, que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a CIDE-combustíveis (artigo 177, § 4º, da CF e Lei nº 10.336/01), a regra do artigo 155, § 3º, adquire a sua feição atual, e tem a palavra “tributos” substituída por “impostos”, o que, como dito, restringe de modo considerável seu âmbito de aplicação. Sabe-se que a criação da nova contribuição de intervenção no domínio econômico foi de fato um mero pretexto para a limitação da imunidade.

Mas há que se perquirir a origem desta tributação única (ainda que hoje única só quanto aos impostos, podendo incidir as demais espécies de tributo que porventura onerem as operações), a remontar período pregresso ao surgimento da Constituição Federal de 1988. Na verdade, este dispositivo se origina dos Impostos Únicos (IUs), que tributavam com exclusividade bens considerados estratégicos para o Brasil. Vale um breve histórico dos IUs.

Até o advento da Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940, a tributação sobre o petróleo e seus derivados era de certa forma pulverizada, sendo facultado aos Estados e Municípios criar ou majorar tributos sobre o petróleo e seus subprodutos. Alterando o artigo 20 da Constituição de 1937, a Lei Constitucional nº 4/1940 determinou que caberia à União a competência privativa de tributar os combustíveis e lubrificantes do país, nos seguintes termos:

⁵² A redação original previa: “§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do "caput" deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro **tributo** incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País”.

⁵³ Adotamos, no que se refere às espécies tributárias, a teoria quinquipartite, pentapartite ou pentapartida, que concebe haver cinco diferentes espécies do gênero tributo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais ou especiais e empréstimos compulsórios. Não visualizamos quanto às operações envolvendo petróleo e derivados a possibilidade de cobrança de contribuições de melhoria, já que o fato gerador deste tipo de exação é a *valorização imobiliária privada decorrente de obra pública*. Todavia, achamos que, além dos tributos citados como passíveis de gravar mencionadas operações (impostos, taxas, contribuições parafiscais ou especiais), é plenamente aceitável que um empréstimo compulsório possa incidir sobre tais operações – vez que não tem fato gerador específico, podendo se valer de fatos geradores ora de *taxas* ora de *impostos*. Porém, não houve referência a eles porque não há tempos já não é instituído nenhum empréstimo compulsório.

⁵⁴ É a nova escrita do parágrafo, com a alteração perpetrada pela EC nº 3/1993: “§ 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro **tributo** poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

“Parágrafo único. É da competência privativa da União além dos poderes que lhe atribui o art. 20 da Constituição, o de tributar a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

O tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de imposto único, incidindo sobre cada espécie de produto. Da sua arrecadação caberá aos Estados e Municípios uma cota parte proporcional ao consumo nos respectivos territórios, a qual será aplicada na conservação e no desenvolvimento das suas redes rodoviárias”.⁵⁵

Assim, com a promulgação do Decreto-Lei nº 2.615, de 21 de setembro de 1940, é criado o imposto único federal sobre os combustíveis e lubrificantes líquidos, e minerais importados e produzidos no país, o chamado Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, o IUCL. No curso de sua vigência, dito imposto sofreu diversas alterações referentes a sua alíquota e base de cálculo, mas remanesceu existindo até a Constituição de 1967/1969, em que era previsto no artigo 21, inciso VIII⁵⁶ e cuja incidência era monofásica – gravaria as operações uma única vez.⁵⁷ Entretanto, o legislador constituinte de 1988, ampliando o conjunto de objetos alcançados pelo ICMS⁵⁸ (ICM, sob a égide da Constituição anterior) incluiu todos os produtos antes sujeitos à incidência dos IUs, entre eles o IUCL, no campo de incidência do ICMS, imposto este que foi constituído de forma a ter características de tributação não-cumulativa, isto é, sem incidir em cascata.⁵⁹

É então extinto o IUCL e, garantindo o Princípio da Exclusividade, passa a incidir sobre as operações com petróleo e derivados, em termos de impostos, somente o ICMS (e

⁵⁵ O texto transcrito é o constante da Lei Constitucional nº 4/1940, no seu parágrafo único (dispositivo único constante do texto da referida Lei Constitucional), que emendou o artigo 20 da Constituição de 1937.

⁵⁶ Dizia o dispositivo: “Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre: VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sôbre elas”. (sic).

⁵⁷ Trata-se do reconhecimento do Princípio da Exclusividade na tributação, destinado a garantir uma tributação única e monofásica através do imposto único federal. Todavia, anota a doutrina que “a própria União violava a exclusividade na tributação, ao instituir empréstimos compulsórios e as chamadas ‘quotas’, verdadeiros tributos travestidos de preços”. In RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 210. Não foi por outra razão, decerto, que a Constituição Federal de 1988 em sua redação originária previu que nenhum outro *tributo* pudesse incidir sobre as operações com estes bens. Exatamente para servir de proteção à sanha arrecadatória do Fisco.

⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. *ICMS – Exigência em Relação à Extração do Petróleo*. P. 131.

⁵⁹ Para mais: CAVALCANTI, Marcelo Castello Branco. *Análise dos Tributos Incidentes sobre os Combustíveis Automotivos no Brasil*. P. 52.

também os impostos aduaneiros - Imposto de Importação e o Imposto de Exportação), consoante o artigo 155, § 3º, da CF/88.

O objetivo da tributação única é e foi desde sempre, o de não onerar demasiadamente mercadorias que são a base de todos os outros produtos, tais quais os combustíveis, minerais e a energia elétrica. Não é por outro motivo que a doutrina pátria costuma denominar a imunidade veiculada pelo artigo 155, § 3º, da CF, de “imunidade das operações estratégicas”.⁶⁰ Visa-se ao desenvolvimento econômico a partir da intributabilidade múltipla destas operações consideradas estratégicas vez que são indispensáveis à execução e progresso de qualquer atividade independente do setor da economia em que se circunscreva.

V. Conclusão

Diante de todas as considerações explicitadas no presente estudo, é possível concluirmos que:

1. O tema das imunidades tributárias é rico e objeto de importantes trabalhos doutrinários. Além disso, as imunidades representam relevantes desonerações de assento constitucional.
2. A indústria do petróleo é desde tempos antigos considerada setor estratégico no país, exigindo o exame da carga tributária que a onera, o que engloba, sem dúvida, a análise das desonerações fiscais que beneficiam o setor, dentre elas as não-incidências constitucionais.
3. As imunidades originam-se como privilégio do clero e da nobreza, representando a afirmação da liberdade estamental face ao poder fiscal do soberano.
4. Dentre os vários conceitos propostos para o instituto, entendemos ser o mais acertado aquele segundo o qual tratam-se as imunidades de não-incidências constitucionalmente qualificadas.
5. Quanto à análise das imunidades em espécie aplicáveis à indústria do petróleo, é possível encontrar as imunidades genéricas, ou seja, aquelas que podem em tese beneficiar qualquer empresa independente do setor da economia em que atue; e as

⁶⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. P. 210.

específicas, que aproveitam à indústria do petróleo por expressa disposição constitucional.

6. Dentre as gerais, podemos citar a imunidade das Contribuições Sociais e Interventivas nas Exportações (artigo 149, §2º, inciso I, da CF), e outras. No que toca às específicas, são elas: a imunidade nas operações interestaduais com petróleo e derivados (artigo 155, § 2º, inciso X, alínea *b*, da CF) e a imunidade das operações estratégicas (artigo 155, § 3º, da CF).

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª Edição rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª Edição Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BORGES, José Souto Maior. *Sobre a imunidade das operações interestaduais de circulação do petróleo e combustíveis e manutenção do crédito de ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 168. São Paulo: Dialética, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª Edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *ICMS*. 13ª Edição, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAVALCANTI, Marcelo Castello Branco. *Análise dos Tributos Incidentes sobre os Combustíveis Automotivos no Brasil*. Dissertação de Pós-Graduação apresentada à UFRJ em 2006. Disponível em <<http://www.ppe.ufrj.br/pppe/production/tesis/mbcavalcanti.pdf>>. Acesso em 20.08.2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. Revista de Direito Tributário, volume 48, ano 13. São Paulo: 1989.

GRECO, Marco Aurélio. *ICMS - exigência em relação à extração do petróleo*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 100. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Consulta sobre o regime da não-cumulatividade do ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, elaborada a pedido do SINDICOM. (Consulta não publicada).

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Fato Gerador do ICMS nas Operações Interestaduais com Petróleo e Derivados*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 96. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 21ª Edição rev. e atualiz. São Paulo: Malheiros, 2006.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 23ª Edição. 2ª Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2008.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 4ª Edição, reimpressão da edição de Setembro de 2006. Coimbra: Almedina, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 5ª Edição. Rio de Janeiro: Saraiva, 1980.

NOVELLI, Flávio Bauer. *Notes on the Brazilian Tax System*. In DOLINGER, Jacob e ROSENN, Keith S. (Ed.) *A Panorama of Brazilian Law*. Miami: University of Miami, 1991.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 6ª Edição rev. e atualiz. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá. *Direito do petróleo: as joint ventures na indústria do petróleo*. 2ª Edição, atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi e VIEIRA, Carlos Renato. *Interpretação da imunidade prevista pelo artigo 155, § 2º, X, B, da constituição Federal. Possibilidade de manutenção e aproveitamento dos créditos relacionados à aquisição de insumos, serviços de transporte e bens do ativo imobilizado*. In: CARNEIRO, Daniel Dix e PEIXOTO, Mareclo Magalhães (coord.). *Aspectos Tributários Relacionados à Indústria do Petróleo e Gás*. São Paulo: MP editora, 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SILVA, Leonardo Mussi da. *ICMS sobre a Extração de Petróleo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SCAFF, Fernando Facury e PINHEIRO FILHO, Pedro Bentes. *ICMS sobre as operações interestaduais com petróleo e seus derivados, e os efeitos da coisa julgada tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 152. São Paulo: Dialética, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. IV – Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.