

**REFINARIA DE PETRÓLEO — CONTRIBUIÇÃO PARA PESQUISA
DE JAZIDAS — COTAS FIXA E VARIÁVEL — CONTRIBUI-
ÇÕES PARAFISCAIS — DESPESAS DE ADMINISTRAÇÃO**

— A cota fixa de 9% sôbre o preço C.I.F. do óleo bruto elaborado, a que estão sujeitas as refinarias de petróleo, conforme o seu título de autorização, deve ser considerada despesa do exercício em que seja paga, para o efeito do cômputo do lucro líquido sujeito à cota variável de 50%.

PARECER

1. A consulente exerce suas atividades nos termos de Título de Autorização expedido pelo Conselho Nacional do Petróleo, por força do Decreto n.º 4.071, de 12 de maio de 1939. Em sua cláusula XXII, o referido Título obriga a consulente a contribuir para a pesquisa de jazidas de petróleo com uma cota fixa de 9% sôbre o preço C.I.F. do óleo bruto elaborado, além de uma cota variável de 50% do seu lucro líquido anual, depois de abatidas as deduções legais e estatutárias até o máximo de 30%, a cota fixa de 9% já mencionada, e a quantia necessária para distribuir um dividendo de 10% aos acionistas.

2. Posteriormente à expedição do citado Título, a Lei n.º 2.004, de 3 de outubro de 1953, que erigiu a pesquisa, lavra e refinação de petróleo em monopólio federal exercido pela Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobrás), dispôs em seu art. 48 que as contribui-

ções especiais para pesquisa e outras, a que estavam obrigadas as empresas cujas concessões eram respeitadas, seriam destinadas à subscrição, pela União, de ações ou obrigações da Petrobrás. Por sua vez, o Conselho Nacional do Petróleo, pela Resolução n.º 3, de 21 de maio de 1957, determinou que a cota fixa de 9% seria recolhida mensalmente. Na conformidade desses dispositivos vem a consulente recolhendo ao Banco do Brasil as cotas fixa e variável, já referidas.

3. Ao elaborar os balanços anuais da consulente, a sua Diretoria sempre considerou a cota fixa de 9% como uma despesa da sociedade, atinente à sua exploração industrial e onerando o custo da matéria prima. Os balanços assim elaborados foram sempre aprovados, sem qualquer discrepância, pelas assembleias gerais ordinárias dos acionistas da consulente e pelo Conselho Nacional do Petróleo, a cujo contrôe

são submetidos nos termos do art. 12 do Decreto n.º 4.071 já citado.

4. Acontece porém que, ao tomar conhecimento, pela publicação no *Diário Oficial*, do relatório da Diretoria e do balanço da consulente, relativos ao exercício findo em 31 de dezembro de 1956, o Conselho Nacional do Petróleo dirigiu à consulente um officio no qual determinava que a cota fixa de 9% deveria ser deduzida do lucro líquido. Por outro lado, ainda antes da assembléia geral ordinária que deveria apreciar os referidos relatórios e balanço, um acionista da consulente, também titular de partes beneficiárias por ela emitidas, dirigira à consulente uma carta, em que discordava dos aludidos documentos, sob o fundamento de ser prejudicial aos titulares de partes beneficiárias o cômputo da cota fixa de 9% como despesa da sociedade.

5. Realizada a assembléia geral ordinária dos acionistas da consulente, nela foram debatidos e aprovados, tal como haviam sido publicados, o relatório e balanço já referidos, contra o voto apenas do mesmo acionista discordante, acima mencionado. Pela ata dessa assembléia, vê-se que, durante os debates, o Presidente da Diretoria da consulente justificou, fundamentadamente, o critério adotado, e afinal aprovado pela totalidade dos acionistas presentes, menos um, de se considerar a cota fixa de 9% como uma despesa da sociedade.

6. Posteriormente à assembléia, a Diretoria da consulente, considerando que a determinação constante do officio, já referido, do Conselho Nacional do Petróleo implicaria em revisão do balanço já aprovado, bem como do cálculo da cota variável e do impôsto de renda, referentes ao exercício em curso e aos anteriores, dirigiu-se ao referido Conselho, perguntando se a cota fixa de 9% deveria ser considerada como parcela do seu ativo, para ser empregada por ela própria em pesquisas, ou para lhe assegurar o retôrno da porcentagem correspondente em óleo, nos termos da cláusula XXII do

Título de Autorização, ou, ao contrário, como uma contribuição devida à União e destinada ao capital da Petrobrás, sem contraprestação para a consulente, nos termos do art. 48 da Lei n.º 2.004; e perguntando, ainda, se a mesma cota fixa deveria ser entendida como despesa ou como lucro, para ter, neste último caso, o mesmo tratamento das reservas estatutárias, partes beneficiárias, remuneração de Diretores, gratificações a empregados, e semelhantes.

7. O Conselho Nacional do Petróleo, apreciou a petição da consulente como um recurso e lhe negou provimento, para o efeito de confirmar os termos do officio já referido. No voto do Relator no Conselho, as perguntas formuladas pela consulente foram assim respondidas: quanto a ser a cota fixa de 9% considerada como parcela do ativo da consulente, para o efeito de ser empregada em pesquisas diretas, ou de lhe assegurar o recebimento da porcentagem correspondente em óleo, disse o Conselho que a cláusula XXII do Título de Autorização, nessa parte, não mais prevalece; quanto a tratar-se de lucro ou de despesa, disse o Conselho que a indagação era irrelevante e estava prejudicada pela resposta anterior; finalmente, observou o Conselho que a cota fixa não pode ser classificada como despesa no balanço (respondendo, portanto, nesses termos, à pergunta da consulente), acrescentando que, eliminada do balanço uma parcela erroneamente classificada como despesa, aumentam os lucros e, conseqüentemente, as reservas e demais verbas calculadas sobre êles, na forma dos estatutos.

8. Não é sem interêsse ressaltar que o Conselho Nacional do Petróleo atribuiu à sua deliberação um caráter normativo, porquanto o item 5.º do relatório acima referido diz: "Decide o Plenário esclarecer às demais refinarias de petróleo, sujeitas a Título de Autorização para instalação e exploração, que a contribuição para a pesquisa de jazidas de petróleo, desde

o início da entrada em funcionamento dessas refinarias, deve ser abatida do lucro líquido, quer a sua parte variável, quer a fixa". Ao fazer este registro, convém, entretanto, observar que, a partir da Lei n.º 2.004 já citada a contribuição a que estão obrigadas as refinarias de petróleo, quer em sua parte fixa, quer na variável, não mais se destina à pesquisa de jazidas, mas sim à subscrição, pela União, de ações ou obrigações da Petrobrás; sobre este ponto, que é importante, voltaremos a falar.

9. Manteve, assim, o Conselho Nacional do Petróleo, tornando-a aliás extensiva às demais refinarias autorizadas (isto é, a todas exceto a própria Petrobrás), a determinação constante de seu ofício à consulente, com o que ficou esta na contingência de ter de proceder às retificações, por ela previstas, em seus balanços e nos recolhimentos já efetuados, e que a consulente informa que se traduziriam, no exercício findo de 1956, por uma redução considerável na cota variável de 50% do lucro líquido. Observe-se, aliás, que o Conselho, em sua deliberação já referida, ressaltou expressamente à consulente o direito de pedir restituição das importâncias porventura recolhidas em excesso. A Diretoria da consulente continua, porém, convicta de que a orientação exata, no tocante à conceituação jurídica e contábil da cota fixa de 9%, é a que sempre adotou, e não a que lhe é agora determinada pelo Conselho.

10. À vista disso, e desejando, como lhe faculta a lei, recorrer da decisão do Conselho Nacional do Petróleo para o Presidente da República, pede-nos a consulente, para sua orientação, e eventualmente para fundamentação daquele recurso, parecer sobre o problema surgido, e que pode ser assim equacionado: a cota fixa de 9% sobre o preço C.I.F. do óleo bruto elaborado, com que as refinarias autorizadas são obrigadas a contribuir, anteriormente para a pesquisa de novas jazidas, e atualmente para a receita da União

destinada à subscrição de ações ou obrigações da Petrobrás, configura, sob os pontos de vista jurídico e contábil, uma despesa das mesmas refinarias, anterior à apuração do seu lucro líquido, ou ao contrário uma destinação a ser dada obrigatoriamente a uma parcela desse mesmo lucro líquido, depois de apurado?

11. Antes da Lei n.º 2.004 já citada, seria possível sustentar que a cota fixa de 9%, acima descrita, configurasse uma reinversão forçada, na pesquisa de jazidas de petróleo, de uma parcela do lucro líquido das refinarias. A esse tempo, com efeito, a matéria era regulada pelos Títulos de Autorização expedidos pelo Conselho Nacional do Petróleo, os quais facultavam às refinarias uma opção entre empregarem diretamente, para o fim indicado, não só o montante da cota fixa de 9% como também o da cota variável de 50% do lucro líquido, ou entregarem ambas aquelas importâncias ao próprio Conselho, que nesse caso efetuaría as pesquisas e distribuiria, do produto extraído, uma parte às refinarias na proporção de suas contribuições, e o restante à União. E' o que se lê, à semelhança do que consta dos demais Títulos de Autorização que conhecemos, na parte final da cláusula XXII do Título n.º 753, expedido à consulente.

12. Nessa conformidade, seria aplicável ao caso o art. 43, § 1.º, letra a, do Regulamento do Imposto de Renda (hoje Decreto n.º 40.702, de 31 de dezembro de 1956), que não permite às pessoas jurídicas deduzirem como despesas as importâncias aplicadas em inversões patrimoniais, o que se explica pelo fato de as importâncias assim empregadas configurarem um empate de capital, majorando o ativo da empresa. Esta é a justificação fornecida para o aludido dispositivo pelos mais autorizados comentaristas da lei do imposto de renda, que aliás observam ser irrelevante a circunstância de se tratar de um investimento forçado e não voluntário, como no caso do adi-

cional instituído pela Lei n.º 1.474, de 26 de novembro de 1951, com o caráter de uma subscrição compulsória de títulos da dívida pública (Tito Resende e Castro Viana, *Imposto de Renda — Anotações*, 2.ª edição, vol. I, páginas 313/314).

13. Assim, quando a cota fixa de 9% representava um investimento obrigatório na pesquisa do petróleo, a ser efetuado pelas refinarias, diretamente ou através do Conselho Nacional do Petróleo, se poderia sustentar que se tratava de uma reinversão de lucros. Nesse caso, o fato de ser a referida cota calculada sobre o preço C.I.F. do óleo bruto elaborado podia ser entendido como constituindo simplesmente um critério para a fixação do montante a investir. Por outras palavras, seria como se se dissesse que, do lucro líquido anual das refinarias, uma parcela igual a 9% do preço C.I.F. do óleo bruto elaborado seria obrigatoriamente destinada a financiar novas pesquisas.

14. Com o advento da citada Lei n.º 2.004, porém, a situação se alterou radicalmente, pois o art. 48 daquela lei determinou, como já vimos, que as contribuições para pesquisas ou outros fins, devidas pelas refinarias, passariam a ser destinadas à subscrição, pela União, de ações ou obrigações da Petrobrás. Com isso, eliminou-se a possibilidade, que antes existia, de obterem as refinarias um retorno em utilidades, proveniente do investimento do montante da cota fixa de 9%. A exatidão desta afirmativa foi confirmada pelo próprio Conselho Nacional do Petróleo, ao responder à consulente que a cláusula XXII do Título de Autorização, na parte em que lhe facultava o recebimento de um valor equivalente em óleo, não está mais em vigor, naturalmente porque foi revogada pelo art. 48 da Lei n.º 2.004.

15. É muito importante acentuar, neste passo, que o produto da cota fixa de 9%, que antes podia ser investido diretamente pelas refinarias, destina-se hoje, ao contrário, a um in-

vestimento pessoal da União. É, com efeito, a União, e não a refinaria contribuinte, que se torna acionista ou debenturista da Petrobrás. Logo, no regime atual, a cota fixa de 9% é contribuída pelas refinarias sem que para elas possa advir, do seu emprêgo, qualquer benefício financeiro direto. Com isso desapareceu, evidentemente, qualquer justificativa para considerar-se o montante da referida cota como uma reinversão patrimonial de uma parcela dos lucros das refinarias: trata-se hoje, sem possibilidade de dúvidas, de uma despesa com tôdas as características de um acréscimo dos custos de produção.

16. Excluído, pois, que possa continuar a tratar-se de um investimento patrimonial da própria refinaria, importa, para justificar tratar-se de uma despesa, investigar a natureza jurídica da cota fixa de 9% no regime da Lei n.º 2.004. Neste particular, várias soluções são possíveis, porém a mais evidente é a de tratar-se, pura e simplesmente, de uma contribuição de natureza tributária. Por outras palavras, a cota fixa de 9% seria uma receita fiscal da União, sem forma jurídica definida, mas da natureza dos tributos ditos "parafiscais", por estar o seu produto destinado a um investimento governamental na exploração de determinada indústria erigida em monopólio estatal exercitado por uma sociedade de economia mista (a Petrobrás), na qual se faria o referido investimento.

17. Resumindo, em livro recente, a elaboração doutrinária do problema das contribuições parafiscais, Aliomar Baleeiro conclui pela inexistência de diferença jurídica substancial entre elas e os tributos em geral, isto é, os impostos e as taxas. Com efeito, a destinação especial de uma receita é simples característica técnica que não afeta a sua natureza jurídica, e por outro lado essa natureza é definida como tributária pelo caráter coercitivo da arrecadação, comum às contribuições parafiscais e aos impostos e taxas em geral

(*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. 1, págs. 387-388). Daí decorreria que, no direito brasileiro, as contribuições parafiscais, por não estarem previstas no orçamento geral da União, e por se subtraírem ao controle do Tribunal de Contas, seriam tódas, por definição, inconstitucionais, como infringentes do art. 73 e do § 34 do art. 141 da Constituição.

18. Em parecer proferido como Consultor-Geral da República, Carlos Meeiros Silva negou caráter tributário ao investimento compulsório na Petrobrás, exigido dos proprietários de automóveis pelo art. 15 da Lei n.º 2.004 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 36, pág. 421). Mas em outro parecer expedido na mesma qualidade, aquê-le jurisconsulto, para exonerar da referida contribuição as autarquias, reconheceu que o fundamento da imposição de investimentos compulsórios é o mesmo fundamento da imposição de tributos (*Revista citada*, vol. 38, p. 424). É certo que nesses pareceres se tratava de uma subscrição compulsória de ações da Petrobrás pelo próprio contribuinte: mas, se nêles se reconhece que essa subscrição é exigida com base no poder de tributar, com maioria de razões se há-de concluir da mesma forma quanto ao art. 48 da Lei n.º 2.004, que impõe uma contribuição em favor da União, cujo produto será utilizado por esta para subscrever ações da Petrobrás.

19. Em resumo, a cota fixa de 9% exigida da consulente pela cláusula XXII do Título de Autorização seria, a partir da vigência da Lei n.º 2.004 e por força do seu art. 48, um tributo cobrado pela União e cuja receita seria empregada por esta na subscrição de ações da Petrobrás. Essa característica, de tributo com destinação determinada, encontraria, aliás, um perfeito paralelismo nos arts. 13 e 14 da Lei n.º 2.004, que atribuem a mesma destinação à receita de outros tributos federais (direitos aduaneiros, impôsto de consumo e impôsto sôbre operações de câmbio), quando incidentes sôbre

a importação de combustíveis ou de veículos automóveis, suas peças e acessórios.

20. Dissemos, mais acima, que os tributos parafiscais seriam, no Brasil, inconstitucionais, e essa seria, portanto, a conclusão quanto à cota fixa de 9%, como acabamos de definí-la, mormente à vista da sua colisão com o art. 15, n.º III, e seu § 2.º da Constituição, que institui o regime de impôsto único sôbre a produção de combustíveis e lubrificantes. Tal inconstitucionalidade foi negada pelo Tribunal Federal de Recursos, embora sob fundamentos que nos parecem, *data venia*, discutíveis (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 42, págs. 107 e 116 e vol. 45, pág. 258). Mas, para o assunto dêste parecer, não interessa discutir a constitucionalidade da cota fixa de 9%: basta definí-la como tributo (aspecto que os acórdãos citados não prejudicam), para que se possa afirmar que êsse tributo, constitucional ou não, é uma despesa da consulente, quer do ponto de vista da lei das sociedades anônimas (Decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940, art. 135) quer do ponto de vista da lei fiscal (Regulamento do Impôsto de Renda, cit., art. 37, letra a).

21. Aliás, o caráter especificamente tributário da cota fixa de 9% poderia ser negado, oferecendo-se para ela uma outra conceituação, que seria a de uma receita industrial de monopólio. Por êste critério (que aceitamos aqui para argumentar, mas ao qual voltaremos no item 38), dir-se-ia que, a partir da Lei n.º 2.004, a indústria da refinação do petróleo passou a ser reservada à União, que conferiu o seu exercício à Petrobrás. Entretanto, a mesma lei teria permitido que continuassem em atividade as empresas que, à sua data, exploravam a indústria monopolizada. Ora, como não estava obrigada a isso, porque, pelo art. 146 da Constituição, a União pode monopolizar qualquer atividade privada, a Lei n.º 2.004 simplesmente garantiu, às empresas existentes, um interesse e não um di-

reito adquirido. Logo, a União podia cobrar um preço pelo reconhecimento desse interesse, e esse preço seria justamente a cota fixa de 9% (além da cota variável de 50% do lucro líquido), que teria, assim, o caráter de uma participação da União nos lucros das empresas particulares, em favor das quais se teria aberto exceção ao monopólio estatal da indústria por elas explorada.

22. Conceituando-se a cota fixa de 9% como um preço de monopólio, voltaríamos, portanto, à idéia de uma participação nos lucros líquidos das refinarias, dos quais uma parcela estaria, assim, sendo reservada pelo governante concedente, em substituição do resultado que ele próprio obteria se exercesse diretamente a indústria monopolizada. Mas ainda assim mantemos o nosso ponto de vista de se tratar para a consulente, de uma despesa, pelo simples fato, que permanece inalterado também sob este ponto de vista, de que da referida atribuição de lucros não pode advir para a consulente qualquer proveito financeiro. Por outras palavras, colocadas a questão nos termos em que agora estamos examinando, a nossa conclusão se baseia no fato de que uma participação nos lucros de uma sociedade, imposta por lei ou por contrato em favor de um terceiro que não contribuiu com capital para a sociedade, representa para esta uma despesa forçada e portanto anterior à produção do próprio lucro.

23. Tanto isto é exato, que o próprio Regulamento do Imposto de Renda, já citado, em seu art. 43, § 2.º, letra b, manda excluir do lucro tributável das pessoas jurídicas as participações do governante naquele mesmo lucro, isto é, considera tais participações como despesas da sociedade. Confirmando a nossa tese, a Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, em pareceres aprovados pelo Ministro da Fazenda, sustentou que as participações dedutíveis como despesas, por força do citado art. 43, § 2.º, letra b, são somente as derivadas de “concessão, autorização, permissão, ou contrato”, e não as que o governante recebe em

sua qualidade de acionista da empresa (*Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*, 1949, n.º 385 da seção de imposto de renda). Ora, como vimos mais atrás, a cota fixa de 9%, conceituada como um preço de monopólio, seria justamente derivada de uma concessão, autorização, ou permissão para o exercício, por uma empresa particular de uma atividade monopolizada pelo governante.

24. Comentando as decisões ministeriais acima referidas, Tito Resende, em nota reproduzida no livro já citado, vol. I, pág. 349, criticou-as como indevidamente restritivas, afirmando que o art. 43, § 2.º, letra b, do Regulamento do Imposto de Renda permite a dedução, como despesa da sociedade, também das participações que o governante receba na qualidade de acionista. O fundamento desta conclusão é que, negando a dedução, e portanto tributando o montante da participação em poder da sociedade, o governante chegaria ao absurdo de se tributar a si mesmo. A conclusão de Tito Resende encontra apoio na jurisprudência do Supremo Tribunal quanto às empresas concessionárias de serviços públicos, que, segundo acórdãos publicados na revista *Direito*, vol. I, pág. 319, devem ser tributados apenas pelo “lucro residual” (isto é, depois de deduzidas as participações pagas ao governante), pois do contrário “o imposto viria a recair sobre o próprio poder concedente”.

25. A aplicabilidade destas considerações ao caso em exame está perfeitamente ilustrada pela exposição da própria consulente, ao indicar que, não se considerando como despesa a cota fixa de 9%, a cota variável de 50% do lucro líquido ficaria consideravelmente reduzida. De resto, as ponderações de Tito Resende e a jurisprudência do Supremo Tribunal, acima citadas, receberam depois consagração na própria letra da Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, que alterou o art. 43, § 2.º, letra b, do Regulamento do Imposto de Renda para esclarecer que a dedução nele prevista abrange as participa-

ções do govêrno, “a qualquer título”, no lucro “de quaisquer emprêsas”. Por conseguinte, está hoje expresso na lei que a regra de serem dedutíveis as participações do govêrno independe do título a que tais participações sejam pagas, e não está mais confinada tão-só às emprêsas concessionárias de serviços públicos.

26. Pelo exposto se conclui que o montante da cota fixa de 9% deve ser deduzido do lucro bruto, antes da apuração do lucro líquido, juntamente com as demais despesas e encargos da produção, e não ser considerado como afetação de uma parcela do lucro líquido, à semelhança das reservas, dos dividendos, da remuneração das partes beneficiárias, das percentagens de Diretores e empregados, e demais verbas do mesmo tipo. Ainda pelo exposto se verifica que esta conclusão mais evidente se a cota fixa de 9% é considerada um encargo de natureza tributária, entretanto, subsiste também se a referida cota é definida como um preço de monopólio, implicando em participação do govêrno nos resultados da exploração. Atingida esta conclusão por fundamentos exclusivamente jurídicos, como os que até agora expusemos, pasaremos em seguida a justificá-la, também, por uma análise do caráter contábil da cota fixa de 9%.

27. Os autores que tratam dos aspectos jurídicos da contabilidade classificam as despesas em “administrativas” e “técnicas”, estas também chamadas de “custas”. A diferença reside em que as despesas administrativas, referindo-se ao funcionamento da sociedade como pessoa jurídica, não são diretamente recuperáveis, ao passo que as despesas técnicas, relacionando-se com a produção industrial, oneram o respectivo custo, e portanto passam a figurar no ativo como um elemento do valor dos estoques. Assim, as despesas administrativas afetam diretamente os resultados do exercício, porquanto, qualquer que seja a sua natureza, reverterem ao escoadouro comum da cota de lucros e perdas. Já as des-

pesas técnicas, incorporadas ao custo da produção, somente irão afetar as contas de resultados no exercício em que o produto seja vendido, traduzindo-se então por um lucro ou por um prejuízo (Erimá Carneiro, *Aspectos Jurídicos do Balanço*, pág. 121 ss. e 124 ss.).

28. A distinção entre uma e outra espécie de despesas, e suas conseqüências sobre a composição dos balanços, estão muito bem explanadas por Miranda Valverde, que, a propósito da estimação do ativo para os efeitos do art. 129, parágrafo único, letra b, da lei das sociedades anônimas, escreve: “Em uma empresa industrial, o custo de fabricação se obtém conhecendo-se o custo dos três elementos seguintes: matéria prima, mão-de-obra e despesas gerais industriais... As despesas gerais comerciais, feitas para a venda das mercadorias ou produtos, bem como as despesas gerais propriamente ditas, que recaem sobre o conjunto da empresa, como impostos, ordenados..., aluguel... etc., não se computam para o cálculo do custo de fabricação. São levadas à conta de “Lucros e Perdas” e deduzidas do lucro bruto para a apuração do lucro líquido do exercício... A não imputação dessas despesas gerais no cálculo para a obtenção do custo de fabricação tem por fundamento o princípio de que toda despesa deve correr por conta do exercício, que recolha o lucro ou proveito” (*Sociedades por Ações*, 2.^a ed., vol. II, págs. 361/362).

29. Encarando agora o assunto sob o ponto de vista especificamente fiscal, veremos que o princípio apontado pelo autor acima transcrito é observado expressamente pelo Regulamento do Imposto de Renda, cujo art. 37, elencando as deduções permitidas do lucro bruto para obtenção do lucro real (tributável), refere, no item a, as “despesas relacionadas com a atividade explorada, realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora”. Analisando êsse dispositivo, já escrevemos que, à vista dêle, uma despesa,

para ser dedutível do lucro bruto, depende do concurso de três requisitos: ter sido realizada no decurso do ano social, isto é, no período a que se refere o balanço; ser relacionada com a atividade explorada, isto é, não estranha à exploração produtora dos lucros; e ser necessária à percepção do lucro bruto ou à manutenção da fonte produtora, isto é, à preservação do capital ativo imobilizado (*Compêndio de Legislação Tributária*, 2.^a ed., págs. 247/248). Ressalvada a primeira condição, que é meramente cronológica, as outras duas dependem de apreciação da autoridade lançadora.

30. Ora, nessa apreciação, o fisco entende, pacificamente, que entre as despesas dedutíveis, porque relacionadas com a atividade explorada e necessária à produção do lucro bruto, se incluem as despesas com impostos, sem distinguir, para êste efeito, entre os impostos que atinjam a empresa como pessoa jurídica (p. ex. o impôsto de renda e o de indústrias e profissões) e que por isso se poderiam classificar, pelo critério de técnica contábil já exposto, como “despesas de administração”, e os impostos que oneram diretamente o custo de produção por aumentarem o preço da matéria prima (p. ex. os direitos aduaneiros e os impostos de consumo e de vendas e consignações), e que portanto seriam, pelo critério contábil já referido, “despesas técnicas” ou “custos”.

31. Podemos fundamentar esta afirmação recorrendo a um conhecido analista da lei do impôsto de renda, que é ao mesmo tempo funcionário fiscal. Hércules Boucher, em seu livro *Estudos de Impôsto de Renda e Contabilidade*, págs. 103/104, escreve: “Grosso modo, é possível traçar uma classificação dos gastos comumente agrupados sob a égide da letra *a* do art. 37, incluindo-se nessa classificação a própria compra de mercadorias ou de matérias primas, que na aceção contábil não se consideram *gastos*, mas sim *inversões de capital circulante*. Como já dissemos... para fins de

análise do art. 37 encaramos a aquisição de mercadorias do ponto de vista das despesas, tornando claro que o que importa ao fisco é a sua comprovação, isto é, a prova de que tal ou qual parcela representa, realmente, *um fator negativo da receita*” (grifos do original). Em seguida, na classificação anunciada, o autor cita o catálogo as despesas dedutíveis em três grupos: de produção, de promoção de vendas, e de administração do estabelecimento: mas nas enumerações subordinadas a cada uma dessas três rubricas figuram despesas como “direitos”, “impostos”, “taxas”, ou, mais genericamente, no terceiro grupo, “imposições legais e fiscais”.

32. Disso se conclui que os encargos de natureza legal, que uma sociedade deva obrigatoriamente satisfazer como condição essencial ao seu funcionamento, entendido êste tanto no sentido jurídico, como no sentido industrial ou comercial, configuram sempre despesas do exercício em que sejam efetivamente realizadas. Excluem-se desta regra, unicamente, as despesas ditas “diferidas”, isto é, contabilizadas como obrigações passivas, mas com seu vencimento reportado para uma data futura: todavia, não se trata aí de uma exceção à regra, senão, pelo contrário, de sua aplicação estrita, de vez que as despesas diferidas, justamente porque ainda não saídas por caixa, não preenchem o primeiro dos três requisitos da dedutibilidade, que é o de terem sido efetivamente realizadas no exercício.

33. Por outro lado, esta referência às “despesas diferidas” serve para mostrar que, positivados os outros dois requisitos legais, da sua relação com a atividade explorada, e da sua necessidade para a percepção do lucro bruto ou para a preservação do capital ou da fonte produtora, a dedutibilidade de um encargo financeiro como despesa do exercício independe da sua natureza. Por outras palavras, a análise da natureza de uma despesa, para o efeito de se apurar ser ela deduti-

vel, ou não, do lucro bruto, não vai além da verificação de ser ela relacionada com a atividade explorada e necessária à percepção do lucro bruto ou à manutenção da fonte produtora. Feita esta verificação, é irrelevante tratar-se de despesa "administrativa" ou "técnica", prevalecendo, pois, o fato, comum a esses dois tipos de despesas, de se tratar de um "fator negativo da receita", sobre a circunstância, presente no caso das despesas "técnicas", de serem suscetíveis de recuperação direta pela sua incorporação aos custos de produção.

34. No plano dos encargos financeiros de origem legal, ou, especificamente, tributária, a conclusão que acabamos de afirmar significa que tais encargos são sempre despesas do exercício, quer incidam genericamente sobre a pessoa jurídica (impôsto de renda, impôsto de indústrias e profissões), quer incidam especificamente sobre as matérias primas ou outros fatores da produção (impostos de importação, de consumo e de vendas e consignações sobre mercadorias compradas). Resulta isso, como é claro, embora não expressamente, dos trechos dos autores nacionais transcritos; e o mesmo é afirmado de modo expresso por autores estrangeiros, como por exemplo Salvatore Traina — Portanova (*Spese e Passività Deducibili nell' Imposta di Ricchezza Mobile*, 2.^a ed., pág. 283), que escreve: "É pacífico que tanto o impôsto de consumo, como os direitos aduaneiros... de vez que gravam os gêneros que fazem objeto da atividade industrial ou comercial, são admissíveis como dedução do lucro". O depoimento dêste último autor adquire especial importância, quando se observa que êle escreve sob regime legal mais severo, de vez que a lei italiana, ao contrário da nossa, não permite a dedução, como despesa, do próprio impôsto de renda pago no exercício. O autor citado justifica esta regra da lei italiana opinando não ser o impôsto de renda uma despesa inerente à

produção do lucro, por não se destinar à formação do custo do produto (op. cit., pág. 281).

35. Embora discutível essa opinião de resto inaplicável ao regime da lei brasileira, tem ela, entretanto, importância para o presente estudo porque sublinha que, mesmo quando não se admitisse a dedução de despesas contabilmente classificadas como "administrativas", não padece dúvida que sejam dedutíveis, no exercício em que realizadas, despesas a que a técnica contábil empresta o caráter de "custos" pelo fato de virem onerar diretamente a produção. Ora, esta última conclusão aplica-se, evidentemente, à cota fixa de 9% sobre o preço C.I.F. do óleo bruto elaborado, por qualquer dos dois critérios que, como já vimos, se podem adotar para sua conceituação.

36. Com efeito, se entendida como tributo (o que, diga-se de passagem, é a definição que nos parece mais exata), a cota fixa de 9% equipara-se aos direitos de importação, ou ao impôsto de consumo, conforme o óleo elaborado seja estrangeiro ou nacional, porque exerce, em qualquer desses casos, o mesmo efeito econômico daqueles impostos, isto é, agrava o custo da matéria prima utilizada. Por outro lado, se entendida como preço de monopólio, equiparável a uma participação do govêrno nos lucros das refinarias, a cota fixa de 9% nem por isso deixa de ser uma despesa anterior à apuração do lucro líquido, não só porque continua sempre agravando o custo de produção como ainda porque, por essa mesma razão e, mais, por ser pagável mensalmente, independe (ao contrário da cota variável de 50%) da própria existência de lucro líquido no exercício considerado.

37. O confronto entre a cota fixa de 9% sobre o preço do óleo elaborado, e a cota variável de 50% do lucro líquido, é ilustrativa porque demonstra a diferença substancial entre as naturezas, jurídica e contábil, daquelas duas contribuições. Assim, a cota va-

riável, sendo igual a metade do saldo do lucro líquido (depois de abatidas as verbas que o Título de Autorização refere expressamente), só pode ser devida quando haja lucro líquido, isto é, lucro apurado de acôrdo com as normas da técnica contábil e suscetível de distribuição aos acionistas nos termos da legislação comercial. Ao contrário, a cota fixa de 9% independe da apuração final dos resultados do exercício, bastando, para que se torne devida, que a refinaria adquira matéria prima (óleo bruto) para elaborar.

38. Por conseguinte, se o caráter de uma participação governamental nos lucros das refinarias é admissível no tocante à cota variável, entretanto, à cota fixa esse mesmo caráter jamais poderia ser atribuído, nem mesmo como participação no *lucro bruto*, de vez que a cota fixa se torna devida antes mesmo de estar concluída a produção industrial, da qual irá decorrer o próprio lucro bruto, isto é, a receita da sociedade. Assim, a cota variável é devida quando haja lucro líquido, mas não quando haja prejuízo: ao passo que a cota fixa é devida mesmo na ausência de lucro líquido, ou ainda, mesmo que haja prejuízo, do qual ela própria, aliás, poderá ter sido um fator. Nessas condições, é evidente que a cota fixa só pode ser considerada, jurídica e contabilmente, como uma despesa do exercício.

39. A esta conclusão não caberia opor objeções baseadas nos termos em que está redigida a cláusula XXII do Título de Autorização. E' certo que essa cláusula dispõe que a cota variável será de 50% do saldo do lucro líquido, depois de deduzidas dele as verbas que enumera, entre as quais está o montante da cota fixa de 9%. Entretanto, essa disposição só pode configurar, na melhor das hipóteses, uma impropriedade de linguagem, desde que entendida como significando que a cota fixa de 9% deve ser deduzida no *cômputo* do lucro líquido, e

não deduzida do *próprio* lucro líquido, depois de apurado. Nesse caso, como dissemos, a cláusula XXII padeceria de simples vício de linguagem, isto é, seria redundante, porque, sendo a cota fixa de 9%, por sua própria natureza, uma despesa do exercício, quem fala em "lucro líquido" já disse, implicitamente, "lucro bruto menos as despesas do exercício".

40. Mas, se se pretender sustentar que a cláusula XXII efetivamente, manda deduzir a cota fixa de 9% do *próprio lucro líquido*, então responderemos que a referida cláusula, assim entendida, é inoperante por ser ilógica e por ser ilegal. Ilógica, porque manda deduzir a mesma parcela duas vezes: uma vez no *cômputo* do lucro líquido, onde ela já terá sido deduzida como despesa que é, jurídica e contabilmente, dedução esta que o Título de Autorização, como veremos, não poderia impedir, ainda que o pretendesse; e outra vez do *próprio* lucro líquido, depois de apurado. Ilegal, porque excede os poderes do Conselho Nacional do Petróleo, tal como os define a legislação aplicável, como passamos a demonstrar.

41. O Conselho Nacional do Petróleo foi criado pelo art. 4.º do Decreto-lei n.º 395, de 29 de abril de 1938, que apenas previu que as suas atribuições seriam definidas por outro decreto-lei. Esse foi o de n.º 538, de 7 de julho do mesmo ano, que, no art. 10, atribuiu ao Conselho competência para autorizar e fiscalizar as operações financeiras das refinarias (letra *f*), para examinar-lhes os livros de escrituração a fim de apurar o custo exato de produção dos derivados (letra *g*) e para organizar normas gerais de contabilidade a serem adotadas pelas refinarias, de molde a facilitar os exames de que trata o item anterior (letra *h*). Posteriormente, o Decreto n.º 4.071, de 12 de maio de 1938, já citado no início deste parecer, ao regulamentar, em seu art. 12, os poderes de fiscalização do Conselho, repetiu, nos incisos 3.º e 8.º, o que já

constava do art. 10, letras *f* e *g*, do Decreto-lei n.º 538.

42. Por sua vez, o próprio Conselho, ao expedir Títulos de Autorização às refinarias, o faz, expressamente, no exercício das atribuições a êle conferidas por êsse Decreto n.º 4.071, e faz constar, entre as obrigações a que se submetem as refinarias autorizadas, as seguintes, que transcrevemos das cláusulas XIII e XVIII do Título n.º 753 expedido à consulente: "Organizar os serviços de contabilidade de acôrdo com as normas gerais que forem estabelecidas pelo C.N.P., de forma que êste, fiscalizando as operações mercantis, e pelo exame, sempre que preciso, da escrituração contábil, possa obter elementos para a determinação exata do custo de produção dos derivados" e "adotar quaisquer resoluções tomadas pelo C.N.P., no exercício das suas atribuições, para a execução das leis e regulamentos que dispõem sôbre o abastecimento nacional do petróleo".

43. Como se vê pelas transcrições feitas, nada existe, na enumeração legal e regulamentar das atribuições do Conselho, que lhe confira, expressa ou tácitamente, competência para ditar, às refinarias autorizadas, normas de escrituração mercantil excepcionais em relação às normas traçadas, no assunto, pelas leis comerciais e tributárias. Nessas condições, a presunção há-de ser no sentido de que as normas de contabilidade, baixadas pelo Conselho, se interpretam na conformidade do que disponham as leis gerais, de vez que exceções não existem, como vimos, nas leis especiais, à indústria petrolífera, nem poderiam ser abertas por simples atos administrativos, embora de caráter normativo, expedidos pelo Conselho, e que não encontrariam substrato de legalidade nos textos legislativos que definem a sua própria competência.

44. Isto pôsto, torna-se evidente que tanto a cláusula XXII do Título de Autorização expedido à consulente, como a interpretação dessa mesma

cláusula, adotada pelo Conselho Nacional do Petróleo em seu ofício já citado, e tornada normativa pela resolução também já referida, devem ser entendidas como significando que a cota fixa de 9% deve ser abatida pelas refinarias como despesa do exercício em que seja paga, para efeito do cômputo do lucro líquido sujeito à cota variável de 50%. Entendidas de outro modo, isto é, como determinando que a referida cota fixa seja abatida do próprio lucro líquido, aquelas disposições do Conselho seriam inválidas, por incompatíveis, como já foi demonstrado, com determinações legais constantes da Lei das Sociedades por Ações (Decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940, arts. 129 e 135) e do Regulamento do Impôsto de Renda (Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, hoje consolidado pelo Decreto n.º 40.702, de 31 de dezembro de 1956).

45. Por outro lado, como também já foi demonstrado, qualquer inteligência das referidas disposições do Conselho Nacional do Petróleo, outra que a exposta no item precedente, seria também inconciliável com as normas da técnica contábil, às quais emprestam reconhecimento, expresso ou implícito, não só as leis citadas naquele mesmo item, como também os artigos 12 e 14 do Código Comercial, ao determinarem, o primeiro, que no "Diário" serão lançadas tôdas as despesas do comerciante, e o segundo, que a escrituração deve ser feita "em forma mercantil". Finalmente, ainda sob êste aspecto especificamente contábil, cumpre observar que, visando as atribuições conferidas ao Conselho, neste particular, precipuamente à apuração dos custos de produção dos derivados de petróleo, seria também incompatível com a própria legislação especial à indústria petrolífera uma interpretação que, excluindo daquela apuração um elemento intrínseco do custo de produção, viesse falsear exatamente o objetivo preconizado pelo legislador.

46. Em face de todo o exposto, respondemos à consulente que as importâncias por ela pagas, a título da cota fixa de 9% sôbre o preço C.I.F. do óleo bruto elaborado, prevista na cláusula XXII do Título de Autorização e referida no art. 48 da Lei n.º 2.004, de 3 de outubro de 1953, devem ser lançadas, em sua contabilidade, como

despesas dos exercícios em que efetivamente se verificarem tais pagamentos.

E' o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 11 de setembro de 1957.
— *Rubens Gomes de Sousa*, Professor de Legislação Tributária na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo.