IMPÔSTO DE CONSUMO — MATÉRIA-PRIMA

— Interpretação do art. 148 do Regulamento do Impôsto de Consumo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCESSO N.º 162.527-61

PARECER

A. T. n.º 1.135-61. — O Sindicato da Indústria de Produtos Químicos para Fins Industriais do Estado de São Paulo formula consulta à D. R. I., sôbre "o que se deva entender por matérias-primas e outros produtos adquiridos a fa-

bricantes ou importadores, ou importados diretamente, para emprêgo na fabricação e acondicionamento" de produtos tributados.

2. Diz o consulente que a classe por êle representada está apreensiva com as "sucessivas interpretações" dadas pela D. R. I., ao art. 148 do R. I. C., avançando mesmo que essas interpretações não se coadunam com a letra nem com o espírito do Decreto número 45.422-59.

3. A seguir, transcreve parte da decisão proferida no processo n.º 282.584-59, que assim concluía: "o crédito do impôsto... se refere tão-sòmente às matérias-primas, produtos e acondicionamentos que façam parte do produto final".

4. Mais adiante, transcreve a conclusão da decisão proferida no processo n.º 69.620-60, que esclarecia poder ser feita a dedução do impôsto pago: "pelas mercadorias que entraram na confecção do produto até sua fase final, tendo perdido suas características iniciais ou não, tais como materias-primas, acessórios, produtos intermediários..."

5. Achava o consulente que tudo ficara claro, pois a decisão mais recente, com maior amplitude, esclarecia a decisão anterior, alargando o conceito de produtos "que façam parte do produto final", o qual abrangeria também aquêles que tivessem mesmo perdido suas características essenciais, entre êles os acessórios e produtos intermediários.

6. Sobreveio então a Circular n.º 77-60. cujo objetivo foi justamente fixar bem o entendimento que deveria ser dado à decisão proferida no processo n.º 69.620-60, evitando interpretação excessivamente elástica do decisório, pois esclarecia que, entre produtos cujo impôsto poderia ser deduzido, "se compreendem sòmente aquêles que entrarem na confecção e acondicionamento do produto, isto é, aquêles que integrando o produto fabricado, derem saída das respectivas fábricas".

7. Entende o consulente, porém, que essa Circular veio novamente "tumultuar" o conceito do crédito do impôsto de que trata o art. 148.

8. De fato, são inúmeros os dispositivos de lei, decreto, regulamentos e instruções cujos textos literais e cujo espírito são suscetíveis de sofrer as mais diversas distorções. Nas leis e regulamentos fiscais, tal constatação é ainda mais evidente, pois há interêsses econômicos, patrimoniais, em jôgo e então a interpretação do dispositivo legal fica sujeita às mais variadas influências: seja um excessivo espírito fiscalista do lado da Fazenda, seja uma opinião mais acirrada do contribuinte, em vista do vulto do seu interêsse, ambos êsses fatôres podem contribuir para uma interpretação parcial da lei.

9. Para obviar êsse mal, procuramos nos colocar o mais possível numa posição de equilíbrio que nos possa levar a raciocinar com a imparcialidade necessária para encontrar no texto legal o seu real intuito, para daí extrair o exato sentido da sua letra.

10. Não achamos aconselhável nova interpretação genérica da letra do art. 148, pois não vemos como a controvérsia possa ser resolvida a inteiro contento dos contribuintes sem grave lesão aos interêsses da Fazenda e, o que é pior, sem ferir o espírito da lei. Há indústria de todos os tipos, cada uma querendo dar uma interpretação mais liberal à expressão "outros produtos" do art. 148. A solução ao nosso ver, terá de ser dada através do exame de cada caso que seja trazido ao conhecimento da D. R. I., quando será decidida a amplitude do texto legal em relação a cada tipo de indústria, em função de suas peculiaridades.

11. Examinemos, portanto, o caso específico do Sindicato consulente. São dados quatro exemplos, descrevendo os processos usados para fabricação do sulfato de sódio e do xantato de celulose e para obtenção da clorofila e extração de óleo. Nesses exemplos, verifica-se que, nos processos industriais respectivos, foram utilizados produtos que não fazem

parte do produto final, mas que não poderiam deixar de ser empregados para sua obtenção.

12. Dir-se-á que tais produtos poderão futuramente, face a novas conquistas da ciência ou da técnica, ser inteiramente dispensáveis para a fabricação dos outros. É verdade. Outros, porém os substituirão. De qualquer maneira, porém, no momento atual são êles absolutamente indispensáveis à obtenção do produto final, em cujo processo industrial são indubitàvelmente empregados.

13. Entre os exemplos citados pelo consulente, encontramos no primeiro caso a produção do sulfato de sódio mediante ação do ácido sulfúrico sôbre o cloreto de sódio. Da reação provocada, resultam finalmente o sulfato de sódio e o ácido clorídrico. Não somos técnico no assunto, sendo provável mesmo que por outro processo químico se possa chegar à obtenção do sulfato de sódio.

14. No entanto, no caso concreto sob exame, é inegável que o ácido sulfúrico e o cloreto de sódio constituiram a matéria-prima do sulfato de sódio produzido, embora, se se fizesse uma decomposição molecular dêste, não se encontraria mais em sua composição final nem o ácido sulfúrico nem o cloreto de sódio.

15. No 2.º exemplo, da fabricação do xantato de celulose (viscosa), são utilizados no processo industrial não sòmente a respectiva matéria-prima básica (celulose de madeira), como também o ácido sulfúrico, a soda cáustica e o sulfato de carbono. No final da operação, a viscosa produzida contém mesmo é a celulose, desaparecendo por completo o ácido sulfúrico e outros produtos químicos empregados, que são eliminados no decorrer do processo.

16. No 3.º exemplo, vê-se que a obtenção da clorofila se processa a partir das fôlhas verdes de espinafre e urtiga. Mas, além delas, que são a verdadeira matéria-prima, diversos outros produtos são obrigatòriamente utilizados no processo, como o álcool etílico e o benzeno, com função de solventes. Concluída a operação industrial o resultado é a clorofila pura, nada contendo do álcool ou do benzeno empregados, parcialmente recuperados mas em grande parte perdidos durante o processamento.

17. Em mais um exemplo ligeiramente abordado, lembra o consulente que, na extração de óleos mediantes a ação de solventes, não se encontra no óleo finalmente obtido qualquer parcela do solvente empregado, que em parte se perde e em parte é recuperado por volatilização e condensação. Mas tais solventes são absolutamente necessários para a realização da operação em condições econômicas e técnicas aceitáveis e é fato indiscutível serem êles empregados na produção do óleo.

18. Não tenho a menor dúvida de que, não só o espírito, mas também a letra expressa do art. 148, autorizam o crédito do impôsto de consumo pago na aquisição de produtos como os mencionados nos exemplos examinados, embora não sejam êles, à exceção do primeiro, "matéria-prima" do produto final citado. Comprovado que tais produtos, que poderíamos chamar de "intermediários", são efetiva e indispensàvelmente empregados no processo industrial de fabricação de produtos tributados, embora não entrando na sua composição final, não há dúvida de que o impôsto pago na respectiva aquisição é de ser creditado pelo fabricante.

19. Não podemos concordar, todavia, com a extensão da permissão legal que pretende o consulente, quando diz que:

"Basta, portanto, que determinado produto seja consumido em conseqüência da fabricação ou do acondicionamento de produto tributado, para que o impôsto de consumo pago sôbre o primeiro possa ser deduzido na forma do art. 148".

20. Tal entendimento só seria possível com a distorção a que nos referimos no item 8 dêste parecer. O crédito do impôsto é para os produtos "empregados na fabricação ou acondicionamento, não para os "consumidos em con-

seqüência da fabricação ou do acondicionamento". A diferença entre as duas expressões é grande. Nos exemplos dados pelo próprio consulente, pode-se com facilidade, sem maior esfôrço de raciocínio, afirmar que o solvente é empregado na produção da clorofila; mas não se poderia afirmar, sob pena de violentar o exato sentido do regulamento, que todos os produtos "consumidos em conseqüência da fabricação ou do acondicionamento" são "empregados" na fabricação ou acondicionamento dos mesmos produtos.

21. A alegação de que a expressão "outros produtos" do art. 148 se referiria, "forçosamente, àqueles que não fazem parte do produto final", não procede. E não procede porque a intenção do legislador foi evitar que, pela interpretação estrita da expressão "matéria-prima", como equivalente a matérias-primárias em estado bruto ou semimanufaturadas, se pretendesse excluir da permissão legal o impôsto pago na aquisição de produtos já acabados, utilizados na fabricação ou montagem de outros. Foi evitar, por exemplo, que a um fabricante de automóveis, fôsse vedado creditar-se pelo impôsto pago nas partes e peças já acabadas, adquiridas de outros fabricantes para completar a montagem do veículo de sua fabricação.

22. O entendimento que o Sindicato consulente quer dar ao art. 148 é de tal forma elástico que, a ser adotado, poucas seriam as mercadorias adquiridas pelas fábricas que não coubessem no evasivo conceito de "consumido em conseqüência da fabricação".

23. O próprio texto da Circular n.º 77-60, quando menciona aquêles produtos "que entrarem na confecção e acondicionamento do produto", não exclui os produtos intermediários que têm a função daqueles exemplificados na consulta. Apenas foi julgado necessário acrescentar que êsses produtos deveriam "integrar" o produto fabricado, sem perder de vista que o Parecer n.º 280, que a Circular veio apenas esclarecer e não desaprovar, já explicava que êsses produtos poderiam ou não ter perdido suas características iniciais.

24. Onde o Sindicato consulente vê uma interpretação do art. 148 que se chocaria com o seu exato sentido, não vemos, sinceramente, tal oposição. E tanto assim pensamos que, dentro do espírito e da letra da Circular n.º 77 concordamos inteiramente com o consulente em que os produtos químicos empregados na fabricação ou obtenção de outros, como os exemplificados na consulta, estão entre aquêles a que se refere a expressão "outros produtos" do art. 148.

À consideração do sr. diretor.

Em 3-11-1961. — *César de Paiva Leite,* assessor técnico.

De acôrdo com o parecer supra, que aprovo. Dê-se ciência ao Sindicato consulente, encaminhando, por ofício, cópia do parecer e dêste despacho.

D. R. I., Em 8-11-1961. — *Augusto Lins e Silva Filho,* diretor.