

7.3. A Exposição de Motivos do Decreto-lei federal n. 406, de 31.12.68, jamais poderia justificar essa extensão. E os ensinamentos doutrinários, por mais eruditos que sejam, não têm o condão de revogar o art. 111, do Código Tributário Nacional.

8. Não desconheço as críticas que se fazem a esse dispositivo, que impõe a interpretação literal das normas concessivas de isenção. Quer-me parecer, porém, que os autores têm omitido um importante enfoque: O princípio da interpretação literal visa também a proteção da arrecadação. Com efeito, a regra geral é a da tributação. As exceções são levadas em conta na elaboração da previsão orçamentária. E a realização da arrecadação prevista não pode ser perturbada por extensões decretadas pelo intérprete.

9. Por todas as razões que expus, não posso concordar com a extensão da isenção às entradas de material secundário.

10. Quanto à afirmação de que a cobrança seria inócua, porque o tributo poderia ser abatido na conta gráfica, cabe-me lembrar que, efetivamente, tenho encontrado situações em que os eletrodos são consumidos no processo industrial. É, por exemplo, o caso dos eletrodos utilizados nas soldagens. No caso dos autos, porém, nada foi demonstrado nesse sentido. E a descrição contida na declaração de importação revela tratar-se de bens destinados a complementação do equipamento, o que abalaria a sua conceituação como material secundário.

11. Fico, pois, com um dos enfoques dados pelo ilustre Relator: a cobrança não pode prosperar em virtude do Comunicado CAT n. 26/77, editado após a interposição do recurso extraordinário.

12. Assim, tomo conhecimento desse recurso, porque presentes os pressupostos que justificam a sua interposição, mas lhe nego provimento, o que vale dizer que acompanho única e exclusivamente a conclusão do voto do Dr. Alvaro Reis Laranjeira.

Sala das Sessões, em 25 de junho de 1979.

a) Antônio Pinto da Silva.

#### VOTO EM SEPARADO

1. Considerando que, nos termos do disposto no art. 528, do RICM, as decisões destas Colendas Câmaras Reunidas firmam precedentes cuja observância é obrigatória por parte dos servidores da Secretaria da Fazenda e das repartições subordinadas; considerando a relevância da matéria ora submetida à apreciação do Egrégio Plenário, qual seja, a conceituação de «matéria-prima» e «produtos intermediários», tanto para os fins previstos no inc. V, do art. 5.º (isenção do tributo quando da entrada de mercadoria importada do Exterior), como para os de que cogitam os arts. 42, 43 e 44, todos do RICM (vedação, estorno e manutenção de

crédito do imposto); considerando que sobre o assunto, já se manifestaram três eminentes Juizes desta Casa, cada qual enfocando-o de determinada forma, emprestando maior ou menor importância a certos aspectos; considerando a conveniência, quer para os interesses do Fisco, quer para os dos contribuintes, de uma tomada de posição em que se procure estabelecer as diretrizes gerais de interpretação dos dispositivos legais que regem a matéria — julguei de meu dever oferecer uma contribuição, modesta que seja, ao mais amplo estudo e adequado equacionamento do problema.

2. Ressalto, de início, que a conceituação das figuras em exame — «matéria-prima» e «produtos intermediários» — deve ser pesquisada e encontrada levando-se em conta, principalmente, a legislação atinente ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), de onde as mesmas se originaram, já ao tempo em que esse tributo federal era cobrado sob a forma de um imposto sobre o consumo.

2.1. Lembrando que a legislação paulista do ICM preferiu utilizar-se da expressão «material secundário» em lugar da «produtos intermediários», consagrada pelo IPI, peço vênias para uma primeira conclusão, tal seja, a de que ambas as expressões podem ser tidas — para fins fiscais — como sinônimas de tal sorte que, quando neste voto se fizer referência a «produtos intermediários», estar-se-á falando também em «material secundário».

2.1.1. Reconheço que, casuisticamente consideradas, diferenças poderão ser apontadas entre as duas expressões; porém, para a finalidade aqui visada — análise de seus efeitos fiscais —, creio poder-se conferir-lhes conotações equivalentes.

3. Como acima se afirmou, a expressão «produtos intermediários» nasceu no âmbito da legislação do antigo imposto de consumo, o que é bem assinalado pelo inclito Rubens Gomes de Sousa, no magnífico parecer intitulado «O Imposto de Consumo, o IPI e os Produtos Intermediários», publicado na Revista de Direito Público n. 12, pp. 40 a 55.

3.1. Nesse excelente trabalho, o pranteado tributarista faz um histórico do problema, partindo da legislação do imposto de consumo e passando para a do IPI, analisando, com a proficiência e a profundidade que lhe eram habituais, as leis, seus regulamentos e os atos normativos que cuidaram da matéria, literalmente esgotando o assunto.

3.2. Não fora a extensão do parecer, e eu não me furtaria a sua citação de transcrevê-lo na íntegra, tais e tantos os ensinamentos que contém; todavia, dada a limitação do presente voto, restringir-me-ei a citar, adiante, alguns dos tópicos que mais de perto nos dizem respeito nesta oportunidade.

4. Segundo Rubens Gomes de Sousa, «o conceito de matérias-primas, embora eminentemente técnico e

não jurídico, pode ser encontrado com base no simples conhecimento técnico geral, normalmente acessível ao leigo. (Peço vênias para aduzir: também o de «produtos intermediários»). Assim, o conceito de matérias-primas deve ser limitado tão-só aos elementos que, sendo indispensáveis à fabricação do produto acabado (no sentido de que sem eles essa fabricação não seria possível), ainda se integrem no produto acabado, através de combinação química ou de simples adjunção física (isto é, com ou sem alteração de sua estrutura molecular) e não apenas participem do processo de fabricação» (parecer citado, subitem 2.5).

4.1. De observar-se, dessa feliz conceituação, que ela não exige que, para ser considerado matéria-prima, o material (ou, o elemento, como o prefere o autor) deva ser obrigatoriamente transformado, durante o processo de fabricação: basta que ele se integre no produto acabado, seja através de combinação química, seja por meio de simples adjunção física, isto é, com ou sem alteração de sua estrutura molecular.

4.2. Outro requisito é o de que o material (ou, o elemento) seja indispensável à fabricação do produto acabado, entendida esta expressão no sentido de que, sem ele (material, ou elemento), a fabricação não seria possível.

5. Dessa conceituação não dissente o ilustrado Juiz Antônio Pinto da Silva, quando, em seu voto em separado, após citar o conceito de «matéria-prima» dado por Luiz Souza Gomes em seu «Dicionário Econômico — Comercial e Financeiro», afirma que «matéria-prima» não é apenas a matéria bruta que vai ser transformada em novo produto, mas também determinados produtos já acabados que vão ser usados na composição de outros» (subitem 6.3), naturalmente aqui se entendendo o termo «composição» em seu sentido amplo, que abrange inclusive a «simples adjunção física».

5.1. Tanto que, no exemplo do automóvel, dado a seguir por S. Exa., menciona o inclito Juiz elementos tais como velas, velocímetros, rodas, pneus, engrenagens, caixas de câmbio e até o motor (subitem 6.4), os quais, na verdade, compõem o veículo, fazendo-o no entanto, como é bem de ver, por simples adjunção física.

6. Assim fixado o conceito de matéria-prima (para efeitos fiscais, repete-se), passemos ao de «produtos intermediários», igualmente um conceito eminentemente técnico e não jurídico.

7. Rubens Gomes de Sousa, no brilhante parecer já aludido, assim os conceitua, ao depois de estabelecer um paralelo entre os dispositivos do último Regulamento do imposto de consumo e o primeiro do imposto sobre produtos industrializados:

«Como tais se entendem, como já se entendiam, todos quantos, integrados, ou não, no produto final, tenham sido consumidos na