IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — FATO GERADOR — SAÍDA DE MATÉRIA-PRIMA

— A legislação estadual que determina a incidência do ICM sobre a saída de matéria-prima da fase de produção para a de industrialização, dentro de um mesmo estabelecimento, é inconstitucional, face ao art. 23, II da Carta da República (TJRJ).

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Representação n.º 1.292
Representante: Procurador-Geral da República
Representados: Governador e Assembléia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul
Relator: Sr. Ministro FRANCISCO REZEK

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por decisão unânime, julgar procedente a representação e declarar a inconstitucionalidade do § 4º do art. 16 e do parágrafo único do art. 18 do Decreto-lei nº 66, de 27 de abril de 1979, na redação da Lei nº 425, de 14 de dezembro de 1983, bem como do art. 6º do Decreto nº 2.822, de 13 de dezembro de 1984, todos do estado do Mato Grosso do Sul.

Brasília, 8 de maio de 1986. — *Moreira Alves*, Presidente. — *Francisco Resek*, Relator.

RELATÓRIO

O Procurador-Geral da República representa ante o Supremo Tribunal Federal, argüindo a inconstitucionalidade do § 4º do art. 16 e do parágrafo único do art. 18 do Decreto-lei nº 66/79, na redação da Lei nº 425/83; bem como do art. 6º do Decreto nº 2.822/84, todos do estado de Mato Grosso do Sul, que consideram distintos, para os efeitos do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, os estabelecimentos da empresa que beneficie sua própria produção, mesmo quando situados em área contínua.

As normas em discussão têm o seguinte teor:

I. Decreto-lei nº 66, de 27 de abril de 1979, na redação resultante da Lei nº 425, de 14 de dezembro de 1983:

"Art. 16(...)

§ 4º É irrelevante, para efeito de autonomia de cada estabelecimento, o fato de uma pessoa atuar simultaneamente com estabelecimentos de natureza diversa, ainda quando situados no mesmo local."

"Art. 18(...)

Parágrafo único. Facultativamente, conforme dispuser o regulamento, poderá ser considerado produtor, ou industrial, em relação aos produtos que cultivar, o estabelecimento industrial que industrialize sua própria produção agropecuária ou extrativa."

II. Decreto nº 2.822, de 13 de dezembro de 1984:

"Art. 6º As usinas açucareiras, os engenhos e as destilarias de álcool serão considerados produtores em relação à cana-de-açúcar que cultivarem, devendo, na forma do art. 27 do Decreto nº 2.029, de 10 de março de 1985 (RICM), possuírem inscrições distintas para os respectivos estabelecimentos."

As empresas cujo reclamo deu origem à representação dedicam-se ao plantio e industrialização da cana-de-açúcar para produzir álcool. Parece-lhes indevido o ICM sobre a cana-de-açúcar utilizada como matéria-prima em suas usinas, pois a produção agrícola e o processamento industrial se dão em área contínua e contígua, no mesmo estabelecimento. Reportam-se à precedente deste Tribunal, à Representação nº 1.181, relatada pelo Ministro Rafael Mayer, onde o plenário julgou inconstitucional, face ao art. 23, II da Carta da República, "preceitos da legislação estadual que definem como fato gerador do ICM momento do processo produtivo no interior de uma mesma empresa agroindustrial, representando o simples deslocamento físico dos insumos destinados à composição do produto" (fls. 18).

Informações foram prestadas pela Assembléia Legislativa e pelo governo do estado. Este, após invocar vasta doutrina, sustenta, em resumo, que:

"a) a saída de cana-de-açúcar do estabelecimento produtor para o industrializador não configura uma simples saída física de mercadoria com a conotação que lhe é deferida pelo entendimento tributário;

b) a exigência para se considerar autônomos os estabelecimentos produtor e industrial, de mesmo contribuinte, leva a produzir efeitos na esfera tributária;

c) a exigência para se tratar os estabelecimentos autonomamente tem respaldo em lei federal, mediante permissão constitucional;

d) não se tendo questionado o problema de diferimento do imposto, a transferência da mercadoria encarna o aspacto temporal do fato gerador, independentemente de se questionar se as distâncias geográficas são elemento de definição ou não;

e) não questionada a inconstitucionalidade da norma federal norteadora, não se pode eivar de inconstitucionalidade a norma estadual editada dentro daqueles precípuos limites;

f) nesse alinhamento entendemos que as normas estaduais impugnadas devam permanecer inalteradas, persistindo a orientação pertinente à espécie" (fls. 259-260).

O Ministério Público Federal, em parecer do Procurador Moacir Machado da Silva, opina pela procedência da representação.

É o relatório, cujas cópias se farão presentes a todos os integrantes do plenário, na forma regimental.

VOTO

O Sr. Ministro Francisco Rezek (Relator): O parecer, em sua parte essencial, foi assim concebido:

"Segundo o disposto no art. 6º, § 2º, do Decreto-lei nº 406, de 1968, os estados podem considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor da mesma empresa. Não se questiona sobre a aplicabilidade da regra quanto às saídas promovidas por estes

estabelecimentos de mercadorias destinadas a terceiros.

No que se refere às saídas de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa, o Decreto-lei nº 406, de 1968 (art. 2º § 1º) admite a incidência do imposto, desde que se trate de transferências interestaduais, ou seja, quando o estabelecimento remetente e o destinatário se situam em estados diferentes.

Se, no entanto, os estabelecimentos estão localizados num mesmo estado, é clara a controvérsia doutrinária quanto à possibilidade de incidência do imposto.

Parte da doutrina considera que, nesse caso, não se caracteriza uma operação jurídica mercantil, pois a mercadoria permanece no poder de quem promoveu a transferência. Acrescentam os autores que o conceito de circulação envolve necessariamente a mudança da propriedade ou da posse da mercadoria, o que não se verifica quando esta passa de um para outro estabelecimeno da mesma pessoa física ou jurídica (Cf. José Nabantino Ramos, *Rev. de Dir. Público* nº 2, p. 36-40, e nº 11, p. 109-117; José Manoel da Silva, *Rev. de Dir. Público* nº 9, p. 167-173; Geraldo de Camargo Vidigal, *Rev. de Dir. Público* nº 11. p. 100-108; Geraldo Ataliba, Cléber Giardino e Paulo de Barros Carvalho, parecers nos autos, fls. 79-223 etc.).

Outros autores consideram que a Emenda nº 18, de 1965, criou um imposto sobre a circulação econômica de mercadorias, cobrado pelo sistema do valor acrescido, que incide quando a transferência para estabelecimento *próprio ou alheio* agregue valor ao produto, pela inclusão de lucro ou de despesas de transporte e seguro. Lembram que o Decreto-lei nº 406, de 1968, prevê a incidência nas transferências de mercadorias entre esses estabelecimentos, quando situados em unidades federadas diversas e admitem que os estados considerem como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor do mesmo titular (F.A. Brockstedt, o ICM, 1972, p. 90-2; R.G. Souza, apud Brockstedt, cit., p. 91-2; A.R. Sampaio Doria, *Temas Fundamentais de direito tributário,* Belém, 1983, fls. 73-4).

A questão constitucional em causa, porém, tem configuração distinta. Não se trata de definir a legitimidade da incidência do ICM nas transferências de mercadrias de um estabelecimento para outro do mesmo titular, mas sim na hipótese de deslocamento físico da matéria-prima da fase de produção para a de industrialização, *dentro de um mesmo estabelecimento.*

A legislação do estado, em realidade, cria a ficção da existência de estabelecimentos distintos em relação a cada uma das fases do processo produtivo, mesmo que se trate de atividade integrada. A hipótese aí figurada não constitui uma aplicação do princípio da autonomia dos estabelecimentos, de modo que não pode ser justificada à luz do disposto no art. 6º, § 2º, do Decreto-lei nº 406, de 1968.

A propósito, bem observa o Prof. Paulo de Barros Carvalho, em parecer nos autos (fls. 211):

'Para que possamos falar em aplicação do princípio da autonomia do estabelecimento é preciso que concorram dois requisitos indispensáveis: a) uma só pessoa jurídica; e b) *no mínimo, duas unidades econômicas materialmente dissociadas.* É o que se passa com matriz e filial ou com filiais da mesma empresa. Trabalham como manifestações de uma só pessoa jurídica, todavia, exibe cada qual as peculiaridades de sua específica unidade econômica. Acaso venham a se integrar, formando um só bloco, desaparecerão como estabelecimentos unitariamente reconhecidos, não podendo

mais aplicar-se a regra da autonomia. A propósito, isso se depreende do próprio enunciado do princípio: autonomia dos estabelecimentos. Ali onde não houver estabelecimentos, por certo que o direito não poderá cogitar em outorga de autonomia. Tal individualização é conferida aos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, e para que assim o seja, requer-se o *minimum* da individualidade econômica. Haja a integração, desaparecendo as unidades, e o estabelecimento será apenas um.'

Tal ficção é contrária à própria definição constitucional do imposto, ou seja, ao art. 23, II, da Lei Maior. O simples deslocamento físico do produto *na área interna de um mesmo estabelecimento*, correspondente à passagem de uma fase à outra do processo produtivo, não pode ser qualificada como uma operação de circulação realizada por produtor ou industrial, pois esta supõe necessariamente o envolvimento de estabelecimentos ou de pessoas distintas.

As sucessivas transferências das mercadorias, desde o produtor até o consumidor final, manifestaram-se em fatos exteriores objetivos, que a lei qualifica como hipóteses de incidência do imposto. A passagem do produto na fase de produção para a de industrialização não tem maior relevância para fins do imposto, se não ocorrer a circunstância material da saída física do estabelecimento do contribuinte. A propósito, assinala Fernando Brockstedt (op. cit., item 12.5, p. 86):

'A circulação econômica só terá interesse, para efeito de incidência do tributo, se for exteriorizada, ou se tornar manifesta, através de um dos fatos geradores designados pela lei (saída-física ou presumida —, entrada ou fornecimento), configurando, em hipótese, oposta, um caso de não-incidência (...),

Essas circunstâncias materiais, eleitas pelo legislador, apresentam relevância constitucional, na medida em que refletem ou correspondem logicamente à própria dscrição constitucional dos elementos identificadores da hipótese de incidência do imposto. A saída deve corresponder a uma etapa do processo de circulação da mercadoria, como acentua R.G. de Souza (apud, F.A. Brockstedt, cit., p. 84-85):

'A saída física a que se refere o art. 52 do CTN não é qualquer, mas somente aquela que configure uma etapa do processo de circulação da mercadoria. Falo apenas da saída 'física', porque na saída 'presumida' por assemelhação (CTN, art. 52, § 1º), a presença de uma transmissão da propriedade já atende, por si só, ao requisito enunciado de tratar-se de uma etapa da circulação. Por sua vez, este requisito é um postulado que decorre da própria definição constitucional do imposto: art. 12 da Emenda nº 18 falava, e o art. 24, nº II da Constituição, de 1967, fala em imposto sobre operações 'relativas à circulação de mercadorias'.

Assim. a atividade tributada é a circulação da mercadoria; o fato geradr do imposto é, em cada caso concreto, a operação que configure uma etapa dessa circulação; e a saída da mercadoria é a exteriorização desse fato gerador, isto é, a circunstância que o legislador ordinário levará em conta para dela fazer decorrerem os efeitos jurídicos do fato gerador' (...).

No julgamento do Ag.Rg. nº 55.434, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o fisco não pode exigir contabilidade fiscal para o deslocamento de matéria-prima da área de produção para a usina, em se tratando de indústria integrada, instalada em área contínua (*RTJ*, 67:439). No RE nº 74.363, concluiu o pretório Excelso que o ICM não incide em caso de simples deslocamento físico do produto dentro de um mesmo estabelecimento, sem circulação na área econômica ou mercantil (*RTJ*, 64/232).

Na representação nº 1.181-PA (*RTJ*, 113/28), o Supremo Tribunal declarou a

inconstitucionalidade de dispositivos da legislação do estado do Pará, que apresentavam teor idêntico ao das normas impugnadas na presente representação. É elucidativo este trecho da ementa do acórdão respectivo:

'Preceitos da legislação estadual que definem como fato gerador do ICM momento do processo produtivo no interior de uma mesma empresa agroindustrial, representando simples deslocamento físico dos insumos destinados à composição do produto. Contrariedade ao art. 23, II da Constituição e legislação complementar.'

Em seu voto assinalou o eminente Relator, Ministro Rafael Mayer:

'Quer se entenda o conceito constitucional sob o prisma de uma circulação jurídica ou de uma circulação econômica da mercadoria na direção do consumo, a operação que as suscita somente assume relevo quando significa uma exteriorização relativamente ao âmbito do estabelecimento.

Os atos internos, os graus de processamento no interior do estabelecimento não podem ser elementos de circulação econômica e jurídica, pois são simples atos físicos ou materiais do processo produtivo, e não dão causa à incidência do tributo.'

E mais adiante, salienta S. Exa.:

'Não pode, portanto, o estado considerar como estabelecimento autônomo a unidade empresarial, em determinado estágio produtivo, que não tem por missão promover a saída, pois não é saída o simples degrau no processo interno da produção.

Sem dúvida, os preceitos impugnados investem contra as normas constitucionais e complementares ao seccionar o processo de produção para tributar um momento de alteração ou deslocamento físico de insumos ou materiais que se destinam diretamente ao ingresso no meio circulante da economia.'

Em face do exposto, o parecer é pela procedência da representação, declarada a inconstitucionalidade do § 4º do art. 16 e do parágrafo único do art. 18 do Decreto-lei nº 66, de 27 de abril de 1979, na redação da Lei nº 425, de 14 de dezembro de 1983, bem como do art. 6º do Decreto nº 2.822, de 13 de dezembro de 1984, todos do estado de Mato Grosso do Sul" (fls. 265-71).

Exatas essas razões, e seguindo a trilha já tomada por este Tribunal no julgamento da Representação nº 1.181, julgo procedente a representação para declarar a inconstitucionalidade do § 4º do art. 16 e do parágrafo único do art. 18 do Decreto-lei nº 66, de 27 de abril de 1979, na redação da Lei nº 425, de 14 de dezembro de 1983, bem como do art. 6º do Decreto nº 2.822, de 13 de dezembro de 1984, todos do estado do Mato Grosso do Sul.

EXTRATO DA ATA

Rp n.º 1.292-1-MS — Rel.: Ministro Francisco Rezek. Rpte.: Procurador-Geral da República. Rpdos.: Governador e Assembléia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul.

Decisão: julgou-se procedente a representação e declarou-se a inconstitucionalidade do § 4º do art. 16 e do parágrafo único do art. 18 do Decreto-lei nº 66, de 27 de abril de 1979, na redação da Lei nº 425, de 14 de dezembro de 1983, bem como do art. 6º do Decreto nº 2.822, de 13 de dezembro de 1984, todos do estado do Mato Grosso do Sul. Decisão unânime. Votou o Presidente. Plenário, 8.5.86.

Presidência do Sr. Ministro Moreira Alves. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Rafael Mayer, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Francisco Rezek, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Carlos Madeira e Célio Borja.

Procurador-Geral da República, substituto, Dr. Aristides Junqueira Alvarenga.