IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — DESLOCAMENTO FÍSICO — UNIDADE ECONÔMICA

— Representação. Inconstitucionalidade do art. 9.º do Decreto n.º 11.222, de 5 de fevereiro de 1986, do estado da Paraíba.

Ao declarar estabelecimento autônomo para autorizar a incidência do ICM estabelecimentos — engenhos, sítios e demais divisões fundiárias — da mesma usina — unidade econômica — *contrariou o art. 23, II, da Constituição Federal, pois taxa o simples deslocamento físico de insumos destinados à composição do produto final da mesma empresa.*

Representação procedente.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Representação nº 1.355
Representante: Procurador-Geral da República
Representado: Governador do estado da Paraíba
Relator: Sr. Ministro OSCAR CORRÊA

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 unanimidade de votos, em julgar procedente a representação e declarar a inconstitucionalidade do art. 9º do Decreto nº 11.222, de 5 de fevereiro de 1986, do estado da Paraíba.

Brasília, 12 de março de 1987. — *Rafael Mayer,* Presidente. *Oscar Corrêa,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Oscar Corrêa: 1. Diz a inicial de argüição, *verbis*:

"O Procurador-Geral da República, com fundamento no art. 119, I, *l*, da Constituição Federal, e na forma disciplinada pelo Título VI do Regimento Interno dessa Suprema Corte, vem oferecer *representação* ao Supremo Tribunal Federal, e, por esse meio, submeter a seu exame e julgamento a argüição de inconstitucionalidade do art. 9º do Decreto nº 11.222, de 5 de fevereiro de 1986, do estado da Paraíba, que considera estabelecimentos autônomos, para fins de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, os engenhos, sítios e demais divisões fundiárias, mesmo que pertencentes à mesma usina.

Adota o representante, como fundamento jurídico do pedido, as razões contidas no expediente anexo, que lhe foi dirigido pela Agroindustrial Tabu Ltda."

2. Nas razões da suscitante compendiam-se os fatos e o fundamento jurídico do pedido:

"*I — Dos fatos*

1.1 Preambularmente, necessário esclarecer que a requerente, no desenvolvimento de suas atividades empresariais, cultiva, em terras próprias, parte da matéria-prima — cana-de-açúcar — consumida no processo de industrialização dos seus produtos. A outra parte da matéria-prima é adquirida de fornecedores de cana, na proporção das quotas deferidas pelo Instituto do Açúcar e do Álcool.

1.2 Mister esclarecer, ainda, que o cultivo da matéria-prima e o processamento industrial da mesma (transformação em álcool) são realizados em área contígua, num

mesmo e único estabelecimento, de propriedade da requerente.

II — Da inconstitucionalidade do art. 9º, do Decreto nº 11.222/86 e seus fundamentos

2.3 Respaldado no preceito genérico do § 2º, do art. 23, da Lei nº 4.125, de 27 de dezembro de 1979, o Regulamento do Sistema Tributário do estado da Paraíba (Decreto nº 10.222/84, modificado pelo Decreto nº 11.222, de 5 de fevereiro de 1986) considerou os engenhos produtores da cana-de-açúcar pertencentes à indústria como sendo estabelecimento autônomo em relação à unidade industrial, senão vejamos:

'Lei nº 4.125/79, art. 23, § 2º:

Art. 23. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria, o que a importe do exterior, e o que a arremate em leilão ou a adquira, em concorrência promovida pelo Poder Público, quando importada e/ou apreendida.

(...)

§ 2º Considera-se contribuinte autônomo cada estabelecimento, permanente ou temporário, de comerciante, industrial ou produtor, inclusive nos casos previstos no Regulamento, de veículos utilizados por aqueles no comércio ambulante.

Decreto nº 11.222/86, art. 9º:

Art. 9º Os engenhos, sítios e demais divisões fundiárias não perdem, em razão do fato de pertencerem à usina, a condição de estabelecimentos produtores autônomos' (docs. n.os 2 e 3).

2.4 Ao assim dispor, o Regulamento do Sistema Tributário estadual criou a ficção da existência de estabelecimentos autônomos para fins de responsabilidade tributária.

2.5 Em razão de tal ficção, é exigido da requerente, quando promove a saída dos produtos finais, o ICM incidente sobre a 'operação' com a matéria-prima (cana-de-açúcar) produzida em seu estabelecimento, virtude a técnica do diferimento adotado pela legislação tributária estadual (art. 1º, inciso I, do Decreto nº 11.222/86, combinado com o art. 12, inciso IV, do Decreto nº 10.222/84).

2.6 No caso da requerente, que industrializa a sua própria produção em estabelecimento único, vale dizer, no mesmo local geograficamente considerado, a ficção da existência de estabelecimentos autônomos contraria, frontalmente, a definição constitucional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, como, com a rigorosidade jurídico-científica que lhe é peculiar, observou o ilustrado Procurador-Geral da República, Dr. Moacir Antonio Machado da Silva, em parecer emitido nas Representações de n.os 1.181-PA (*RTJ*, 113/28) e 1.292-1 (*DJ* de 6.6.86) (docs. n.os 4 e 5).

2.7 Merece destaque a argumentação expendida pelo douto Procurador-Geral da República, quando, nas anteditas representações, assim se manifestou:

'Nos empreendimentos agroindustriais, que beneficiem sua própria produção, não ocorre saída de mercadorias, mas simples deslocamento físico de matéria-prima da fase de produção, em atividade interdependente e integrada, não ocorrendo hipótese de incidência do imposto.'

2.8 Mais incisivamente, o emérito Procurador-Geral da República, em seu magnífico parecer, assevera:

'(...) a atividade integrada de produção e industrialização, num mesmo estabelecimento, não autoriza a ficção da existência de contribuintes distintos.'

2.9 Tais considerações foram acolhidas integralmente pela Composição Plena do egrégio Supremo Tribunal Federal, no judicioso acórdão proferido na Representação nº 1.181-PA, cuja ementa está assim redigida:

'*Ementa*: Representação. Inconstitucionalidade. a) Parágrafo único do art. 2º da Lei nº 5.106/83; b) locução na parte final do § 7º, do art. 1º, do Decreto nº 2.393/82, na redação do Decreto nº 3.124/83; c) § 2º do art. 10 do Decreto nº 2.393/83; d) locução na segunda parte do item 2 do § 1º do art. 14 do Decreto nº 2.393/83, na redação do Decreto nº 3.124/83, todos do estado do Pará.

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. Contrariedade ao art. 23, II, da Constituição e legislação complementar.

Representação julgada procedente' (doc. nº 4).

2.10 Idêntica orientação adotou aquela Corte Suprema, também à unanimidade, ao julgar a Representação nº 1.292-1, consignando a ementa adiante transcrita, *in verbis*:

'*Ementa*: Representação. Decreto-lei nº 66/79, art. 16, § 4º; na redação da Lei nº 425/83, e Decreto nº 2.822/84, art. 6º, todos do estado do Mato Grosso do Sul. Inconstitucionalidade.

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.

Representação procedente.'

2.11 Aliás, o Pretório excelso, de longa data, vem coibindo a injurídica pretensão dos Fiscos estaduais de exigirem ICM nos simples deslocamentos físicos de mercadorias dentro de um mesmo estabelecimento. Neste sentido veja-se o ERE nº 75.026, Pleno, publicado no *DJ* de 5.12.75, p. 9.162 (doc. nº 6)" (fls. 4-8).

3. Solicitadas informações, prestou-as o Governador do estado, sustentando, em síntese — como resumido no parecer da Procuradoria-Geral da República (fls. 75):

"a) a regra impugnada encontra fundamento no art. 6º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, segundo o qual os estados podem considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento, permanente ou temporário, do contribuinte, inclusive veículos utilizados por este no comércio ambulante;

b) a autonomização do estabelecimento responde a um princípio de Justiça positiva, imanente ao ordenamento jurídico (Constituição Federal, art. 153, § 1º), objetivando evitar o desequilíbrio entre produtores de cana própria e de terceiros eventuais fornecedores de usina de açúcar;

c) o ato material de transferência de mercadoria de um estabelecimento a outro do mesmo titular pode ser considerado como espécie do gênero operação relativa à circulação de mercadorias, sujeito à incidência do ICM; e

d) a hipótese contemplada no dispositivo, de saída da cana-de-açúcar do ciclo de produção para integrar-se no processo de industrialização, não se reduz a uma simples movimentação física, configurando, pelo contrário, uma operação relativa à circulação de mercadorias" (fls. 75).

4. Concluem as informações, nestes termos (fls. 70-1):

"Em face de toda a exposição antecedente, outras não poderão ser as conclusões:

a) os estabelecimentos autônomos de uma empresa têm capacidade tributária passiva e são, nos termos da legislação aplicável, contribuintes do ICM;

b) as operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos agrícola e industrial, da apelante, são tributáveis, pelo ICM;

c) as saídas de mercadorias por transferência, no caso *sub judice*, a cana-de-açúcar saída do estabelecimento produtor para industrialização de açúcar na usina da argüente têm conteúdo econômico, configurando operação relativa à circulação de mercadorias, portanto aptas à obrigação de pagar o ICM devido;

d) o procedimento fiscal, exigindo imposto devido à Fazenda estadual, está plenamente respaldado na legalidade constitucional e infraconstitucional, sendo, pois, inteiramente legítimo."

5. Ouvida, a Procuradoria-Geral da República, em parecer do ilustre Procurador Moacir Antonio Machado da Silva, com o *aprovo* do eminente Procurador-Geral J. P. Sepúlveda Pertence, opinou, após a síntese da matéria, nestes termos:

"(...)

2. Interpretação da norma impugnada

No expediente que acompanha a inicial, esclarece a requerente que, com fundamento na regra impugnada, o estado da Paraíba

vem exigindo o ICM no deslocamento físico da matéria-prima da fase de produção para a de industrialização, embora tais atividades sejam exercidas em área contínua do mesmo estabelecimento.

Tivesse a regra tal alcance, não haveria dúvida quanto à sua ilegitimidade constitucional nessa parte. Com essa configuração, o Executivo estadual teria criado a ficção da existência de estabelecimentos distintos, em relação a cada uma das fases integradas do processo produtivo, com a conseqüente exigência do ICM no simples deslocamento físico dos insumos destinados à composição do produto, o que seria contrário à própria definição constitucional do imposto (art. 23, II).

Nesse sentido a orientação firmada pelo egrégio Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento das Representações n.os 1.181-PA, relatada pelo Exmo. Sr. Ministro Rafael Mayer (*RTJ*, 113/28) e 1.292-MS, relatada pelo Exmo. Sr. Ministro Francisco Rezek (*DJ* de 6.6.86). Estes trechos das emendas dos respectivos acórdãos são suficientemente esclarecedores a respeito:

Representação nº 1.181-PA:

'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. Contrariedade ao art. 23, II, da Constituição e legislação complementar.'

Representação nº 1.292-MS:

'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.'

Note-se, porém, que a norma regulamentar impugnada não dispõe, de forma explícita, que a autonomia deva prevalecer em relação a atividades exercidas em área territorial contínua, por um mesmo titular, como ocorria em textos da legislação dos estados do Pará e de Mato Grosso do Sul, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal nos precedentes indicados.

O art. 9º do Decreto nº 11.222/86, constitui um desdobramento ou uma especificação do art. 23, § 2º, da Lei estadual nº 4.125, de 27 de dezembro de 1979, que apresenta o seguinte teor:

'§ 2º Considera-se contribuinte autônomo cada estabelecimento, permanente ou temporário, de comerciante, industrial ou produtor, inclusive nos casos previstos no Regulamento, de veículos utilizados por aqueles no comércio ambulante.'

Vê-se, portanto, que a regra inquinada de inconstitucionalidade não se ajusta a esses precedentes, pois se limita a afirmar o *princípio da autonomia dos estabelecimentos,* relativamente aos engenhos, sítios e demais divisões fundiárias pertencentes a uma mesma usina, ou, mais propriamente, a uma só pessoa jurídica, de acordo com a autorização contida no art. 6º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, *in verbis*:

'Art. 6º (...)

§ 2º Os estados poderão considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário, do contribuinte, inclusive veículos utilizados por este no comércio atacadista.'

O dispositivo regulamentar em causa não comporta interpretação extensiva, mesmo porque o simples enunciado da autonomia dos estabelecimentos já pressupõe a existência de unidades materialmente dissociadas, que importa numa exclusão implícita das usinas que desenvolvam atividades de cultivo e de industrialização da cana em área territorial contínua.

Os engenhos, sítios e demais divisões fundiárias podem ser reconhecidos como estabelecimentos autônomos, desde que constituam unidades com individualidade econômica, que exerçam atividades geradoras de obrigações relativas ao ICM, em locais diversos daquele em que se encontra instalado o estabelecimento principal. Em parecer oferecido a propósito da Representação nº 1.292-MS, observou o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

'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, (...) tal individualização é conferida aos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, e para que assim o seja, requer-se o *minimum* de individualidade econômica.'

Na conceituação de estabelecimento para efeitos fiscais, dois elementos básicos estão invariavelmente presentes: a configuração de uma unidade econômica fisicamente isolada do estabelecimento principal; o exercício de atividades geradoras de obrigações tributárias correspondentes. Assim é na legislação do IPI, que também consagra o princípio da autonomia dos estabelecimentos (CTN, art. 51, parágrafo único; Decreto nº 87.981/82, art. 392, n.os IV e V), e na legislação do ICM dos estados (cf. Prado Zarzana, Dário A. Estabelecimento, *Enc. Saraiva,* v. 33, p. 356-7; Borges, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos, *RDA,* v. 103, p. 40 e segs.). Fernando Brockstedt sintetiza o conceito nestes termos: 'É assim, qualquer local (matriz, filial, sucursal, etc. da empresa) onde se efetiva o fato gerador que dá nascimento à obrigação tributária, podendo ser considerado como tal, inclusive, qualquer veículo utilizado no comércio ambulante' (*O ICM,* 1972. p. 284).

Ao atribuir autonomia aos engenhos, sítios e demais divisões fundiárias, a regra impugnada impõe a incidência do ICM nas transferências de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo titular, o que se conclui da referência à vinculação à mesma usina. O art. 9º do Decreto nº 11.222/86 dispõe que tais unidades econômicas *não perdem* a autonomia em razão de pertencerem à usina, autorizando, portanto, a suposição de que já eram reputadas autônomas no tocante às operações realizadas com outras pessoas jurídicas. Essa é, de resto, a inteligência que lhe atribui o próprio representado, ao defender a tributalidade das operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

3. Transferências entre estabelecimentos autônomos

A questão da incidência do ICM nas transferências de mercadorias de um estabelecimento a outro do mesmo titular, quando situados num mesmo estado, envolve clara e profunda divergência doutrinária. Parte dos autores considera que, nesse caso, não se caracteriza hipótese de incidência do ICM. Entendem uns que a circulação, na acepção econômica, tem o sentido de designar a transmissão da propriedade ou da posse da coisa, ou seja, a mudança de titularidade sobre o bem, o que não se verifica em caso de transferência da mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (cf. Guimarães, Ylves José Miranda. *LT,* Suplemento nº 68, 1967. p. 315-22; Ramos, José Nabantino. Conceito de circulação, *RDP,* 2/36; Vidigal, Geraldo Camargo. Sistemática constitucional do ICM, *RDP,* 11/100-8).

Consideram outros que os elementos da definição constitucional do imposto devem ser interpretados segundo sua acepção jurídica. Sustenta Geraldo Ataliba que o ato jurídico implícito na expressão 'operação' não é um conceito econômico, mas sim jurídico, que significa mudança de titularidade sobre uma coisa, e que 'circular', em termos jurídicos, é mudar de titular (ICM. Não-incidência, in *Estudos e pareceres de direito tributário.* 1978. v. 1, p. 145-6). Segundo Pontes de Miranda, 'o imposto sobre circulação, a que alude o art. 22, II, da Constituição Federal de 1967, pode incidir sobre quaisquer negócios jurídicos de compra e venda ou outro negócio de circulação, qualquer que seja o objeto do negócio jurídico' (*Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, de 1969.* 1970. t. 2. p. 507).

Em que pese à autoridade desses e de outros pronunciamentos, parece-nos que o melhor entendimento vem sustentado pela corrente oposta. A reforma tributária nacional, implantada com a Emenda nº 18/65, teve como uma de suas premissas básicas a

desvinculação do imposto estadual de figuras jurídicas específicas, como destacou o Primeiro Relatório da Comissão de Reforma Tributária Nacional (Reforma Tributária Nacional, Publicação nº 17 da FGV, 1966. p. 48):

'Essa nova estruturação começa, de acordo com uma das diretrizes básicas do sistema projetado, por desvincular o imposto dos negócios jurídicos específicos de compra e venda ou de consignação... Essa generalização de sua incidência aproxima este imposto do federal sobre produtos industrializados (art. 13), que é o atual imposto de consumo com denominação ajustada à sua natureza, e cuja identidade econômica com o atual imposto de vendas e consignações é inegável: ambos são impostos sobre circulação, distinguindo-se apenas pela característica extrínseca de ser genérica a incidência do primeiro, ao passo que a do segundo é específica e determinados negócios jurídicos.'

Outro objetivo essencial do novo sistema foi precisamente o de livrar o imposto das ficções legais criadas no Decreto-lei nº 915, de 1938 e na Lei nº 4.299/64 que assemelhavam à venda a transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, situados em estados diferentes, como igualmente proclamou a Comissão (ob. cit., p. 49):

'Permite ela, com efeito, abandonar as ficções legais a que tiveram de recorrer o Decreto-lei nº 915/38 e a Lei nº 4.299/64 e que, em última análise, assemelhavam à venda, em benefício do estado de origem, a simples transferência da mercadoria, ao mesmo tempo que negavam, ao estado de destino, a tributação da venda efetivamente realizada em seu território.'

Alega-se, nada obstante, que esse elemento histórico não apresenta hoje nenhuma relevância, porque toda sua motivação foi superada com o advento da Carta de 1967, além de que ao aplicador do direito só importa determinar a vontade da lei, não a do legislador (cf. Ataliba, Geraldo & Giardino, Cleber. Pressupostos do estudo jurídico do ICM, in *Textos selecionados de direito tributário,* 1983. p. 112-7).

Note-se, porém, que o art. 24, II, da Constituição Federal de 1967, bem como o art. 23, II, na redação da EC nº 1/69, limitaram-se a reproduzir substancialmente o art. 12 da EC nº 18/65, conservando, assim, a concepção original do imposto. Ademais, o projeto de reforma constitucional e o de Código Tributário Nacional foram elaborados pela mesma Comissão, sendo certo que as disposições específicas deste último, no tocante à autonomia dos estabelecimentos e à tributação nas transferências interestaduais (art. 52, § 3º, e § 2º, II), foram repetidas no Decreto-lei nº 406/68, ainda hoje em vigor (arts. 2º, §§ 1º e 6º, § 2º).

Improcede, por igual, o repúdio ao elemento histórico como critério de interpretação. Já cuidamos desse tema em parecer na Representação nº 1.344-RJ/ES, pelo que nos limitamos a resumir o entendimento ali exposto.

É verdade que as teorias objetivas opuseram sérias restrições ao método de interpretação fundado na pesquisa da *mens legislatoris,* mais especificamente no exame dos trabalhos preparatórios, sobretudo porque não são revelados na norma, são desconhecidos de seus destinatários e restritivos da função criadora judicial (cf. Heck, Philipp. *Interpretação da lei e jurisprudência dos interesses.* São Paulo, Saraiva, 1946. p. 117-8), de modo que a vontade legislativa só é vinculante em razão de um texto objetivado (ver Andrade, Manoel A. Domingues de. *Ensaio sobre a interpretação das leis.* Coimbra, 3. ed., 1978. p. 30; Heck, Philipp. ob. cit., p. 115-6; Rotondi, Mário, *Interpretazione della legge in Novíssimo digesto italiano.* 1968. v. 8, p. 896-7; Lima, Mário Franzen de. *Da interpretação jurídica.* 2. ed., 1955. p. 182-3).

Na experiência jurídica moderna, não se chega ao extremo de negar a utilidade nem de dar demasiada importância aos trabalhos preparatórios. A doutrina reconhece o seu valor na medida em que as idéias enunciadas transparecem da vontade objetivada no

texto, vale dizer, do quadro das significações verbais possíveis da regra interpretada (Ferrara, Francisco. *Interpretação e aplicação das leis*. Coimbra, 3. ed., 1978. p. 146; Heck, Philipp. ob. cit., p. 118 e 122).

Ora, não há dúvida de que transparece da vontade objetivada no texto constitucional e no Código Tributário Nacional a idéia de desvincular o ICM de qualquer negócio jurídico, a começar pelo art. 52, § 1º, do CTN, correspondente ao art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68, como nota R. G. de Souza: 'O CTN consolidou essa premissa ao definir a transmissão de propriedade da mercadoria como fato gerador apenas por assimilação à sua saída' (O ICM e a alienação fiduciária em garantia, *RT*, 423/50).

Por outro lado, o CTN, no art. 53, § 2º, II, previu a incidência do imposto nas transferências para estabelecimento do próprio remetente em outro estado. Para os filiados à primeira corrente, não há circulação nessa hipótese, devendo ser pago o tributo para não se prejudicar o estado de onde sai a mercadoria (cf. Ramos, Nabantino. op. cit., p. 39). A essa consideração, objeta, com precisão, Alcides Jorge Costa: '(...) se a circulação implica sempre transferência de propriedade ou de posse e se pode haver incidência apenas quando há circulação, a exceção postulada por Nabantino Ramos seria inadmissível por claramente inconstitucional'. E completa o autor: 'Na verdade, o que ocorre é que a circulação, a que alude a Constituição, não se limita aos casos em que haja transferência de propriedade ou de posse.'

Ainda sob o aspecto histórico, refere Nabantino Ramos a Subemenda nº 15, oferecida na Comissão Mista do Congresso Nacional ao art. 12 do projeto de Emenda Constitucional nº 18, que pretendia limitar a incidência do ICM apenas às operações entre pessoas jurídicas diferentes (op. cit., p. 37). Ocorre, porém, como refere R. G. de Souza, que essa proposição recebeu parecer contrário do Relator, e foi rejeitada pelo Congresso Nacional (*DCN*, Seç. I, 20.11.65, p. 9.904-5; Seç. II, 20.11.65, p. 4.226-4, 234; e 24.11.65, p. 4.290), de modo que não caberia invocá-la como fonte interpretativa do dispositivo aprovado (Parecer de 29.2.68, apud Brockstedt, Fernando. op. cit., p. 92).

Por outro lado, a tese tendente a restringir a incidência aos negócios jurídicos mercantis esbarra na própria formulação constitucional do imposto, que abrange as operações de circulação realizadas pelos produtores, inclusive, portanto, as vendas diretas dos produtores agropecuários a consumidores (ver II Ciclo de Conferências e Debates sobre ICM, MF, 1981. p. 31-3; e Costa, Alcides Jorge. *ICM...*, cit., p. 97).

O Decreto-lei nº 406/68, no art. 6º, § 2º, suso transcrito, como já o fizera o Código Tributário Nacional, fixou o princípio da autonomia dos estabelecimentos nas operações interestaduais e autorizou os estados a estender a autonomia a essas unidades, no tocante às operações internas.

A atribuição de autonomia a cada estabelecimento de uma mesma pessoa jurídica não significa, a nosso ver, o recurso a uma ficção legal. Em primeiro lugar, embora generalizada na doutrina e aparentemente sem refutação, a tese de que o preceito transcrito permite aos estados conferir personalidade jurídica a cada estabelecimento, parece mais exato entender-se que a autorização contida nesse dispositivo se refere à imputação de direitos e deveres à própria pessoa jurídica titular dos estabelecimentos, em relação às atividades geradoras de obrigações relativas ao ICM, concernente a cada uma das respectivas unidades. Por outro lado, se tais estabelecimentos constituem realidades econômicas individualizadas, materialmente dissociadas da matriz, e se as transferências de mercadorias entre eles estão compreendidas na definição constitucional do imposto, não há necessidade de equiparações ou assimilações, para efeito de vincular a pessoa jurídica às atividades desenvolvidas em cada qual.

A controvérsia envolve a delimitação conceitual dos elementos utilizados na descrição constitucional do imposto. Adotados pelo

legislador, tornam-se, *ipso facto,* conceitos jurídicos, o que não implica, porém, que tenham sido tomados em sua acepção jurídica. O significado pode ser peculiar, o de uso comum ou o de outras ciências, sem que isso importe em desnaturar a juridicidade do conceito.

Nesse sentido a observação de Alcides Jorge Costa: 'Nem por se lançar mão do conceito de circulação estabelecido na ciência econômica pode-se deixar de dizer que o conceito não é jurídico: adotado pela Constituição, ou por outra lei qualquer, juridicizou-se' (*ICM na Constituição e na lei complementar,* 1978. p. 80). Em outra passagem, invoca o autor a lição de A. D. Giannini, segundo o qual 'Le caracteristiche, quindi, del pressuposto, che devono poi esattamente verificarsi in concreto, perchè sorga il debito d'imposta, sono quelle al modesimo impresse dalla legge tributaria; ne consegue che qualquiasi concetto utilizatto per la descrizione del presupposto diventa um concetto giuridico, e più specialmente di Diritto Tributario, che può divergere dalla nozione che della medesima cosa si ha nell'uso comune o in altri rami del Diritto' (*I Concetti fondamentali del diritto Tributário.* Turim, UTET, 1956, p. 160, apud Costa, Alcides Jorge. cit., p. 91).

Estão excluídas da incidência, por ausência de circulação, *entre outras,* as hipóteses de locação de coisas (RE nº 72.412, Relator Ministro Djaci Falcão, *RTJ,* 61/804), comodato (RE nº 72.283, Relator Ministro Oswaldo Trigueiro, *RTJ,* 63/165), confecção de móveis e impressos para uso próprio (RE nº 74.852, Relator Ministro Oswaldo Trigueiro, *RTJ,* 64/538), importação de bens de capital destinados à empresa importadora (Súmula 570) e todos os casos de saída em que as mercadorias devem retornar ao estabelecimento de origem (cf. Souza, R. G. de. O ICM e a alienação fiduciária em garantia, *RT,* 423/51-2).

Por outro lado, a expressão "operações", a que se refere o art. 24, nº II, da Constituição Federal, como bem demonstra Alcides Jorge Costa, compreende os negócios jurídicos ou os atos jurídicos em sentido estrito — os chamados atos materiais, realizados por estabelecimentos comerciais, industriais ou produtores.

À luz desses conceitos, não há como excluir a incidência do ICM nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, desde que representem uma etapa do processo de circulação e agreguem valor às mercadorias. Ao tratar da agregação de valor, inclusive na hipótese dessas transferências, salienta R. G. de Souza: 'A agregação de valor pode resultar do recebimento de um preço que inclua lucro, ou da adição de custos de transporte ou seguro, ou ainda simplesmente do fato de se transferirem as mercadorias para praça onde alcancem maior preço ou valor devido a maior procura, afirmativas que se coadunam perfeitamente com a premissa correta de que a circulação tributada pode ser tanto a física, como a econômica, como a jurídica' (O ICM, cit., p. 55; ver também Parecer de 29.2.68 apud Brockstedt, F. cit., p. 91-2).

Em defesa da tributação nessas transferências, assinala Alcides Jorge Costa (ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador, *Revista Forense,* 250/135):

É sabido que um dos principais defeitos do IVC era o de, como imposto cumulativo, propiciar a integração vertical das empresas. O mesmo resultado seria obtido num regime de imposto não-cumulativo através de uma não-incidência discriminatória em favor de empresas integradas. Ainda que o ICM incidisse na operação final de venda a consumidor, a não tributação de operações intermediárias daria à empresa integrada inegável vantagem financeira. Dir-se-ia que esta vantagem existiria, em qualquer hipótese, para uma empresa integrada verticalmente mas com um só estabelecimento. Isto é exato, mas seria praticamente impossível tributar cada acréscimo de valor, no momento em que ocorre.'

Em parecer que emitiu a propósito da importação de bens de capital, sustentou José Souto Maior Borges que o ICM 'não

se restringe, como sucedia com o IVC, às operações de compra e venda e consignação mercantis e negócios assimilados, mas incide sobre quaisquer operações de circulação de mercadorias', como conseqüência da indiferença do imposto no tocante à tipicidade da forma jurídica (ICM sobre a importação de bens de capital para uso do importador, *Rev. Forense,* 250/121). A respeito do tema em debate, salientou o ilustre autor em outra oportunidade (II Ciclo..., cit., p. 33):

'Na realidade, quando se transfere uma mercadoria de um estabelecimento a outro, do mesmo titular, não há uma operação mercantil de circulação, não há transferência de propriedade de mercadoria, mas há, sem a menor dúvida, um ato jurídico material: o ato de transferência. Sem dúvida alguma, esse ato material poderia ser considerado, de acordo com a terminologia do Código Tributário Nacional, a circunstância material de se transferir uma mercadoria para outro, como numa operação relativa à circulação de mercadorias.'

Refira-se, por último, a posição de Fernando Brockstedt que considera a incidência do ICM nesses casos como decorrência necessária do princípio da autonomia dos estabelecimentos (*O ICM...*, cit., p. 91) e a de Fábio Fanucchi, ao destacar que as operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte criam efeitos tributários, quando menos pela transferência de créditos de uma para outro (*Curso de direito tributário*. 4. ed. 1980. p. 152-3).

Em síntese, o dispositivo impugnado, ao estender o princípio da autonomia dos estabelecimentos aos engenhos, sítios e demais divisões fundiárias, pertencentes à mesma usina, não contraria o art. 23, II, da Constituição Federal.

4. Interpretação da norma e sua eficácia

Desde que o Supremo Tribunal Federal venha a rejeitar, pela maioria absoluta de seus ministros, interpretação do dispositivo impugnado tendente a estender o princípio da autonomia a cada uma das fases do processo produtivo, desenvolvidas em área territorial contínua e pelo mesmo titular, tendo em vista sua incompatibilidade com a Constituição Federal (Reg. Interno, arts. 173 e 143, parágrafo único), a decisão, nessa parte, terá força vinculativa geral, de modo que sua inobservância constitui não apenas violação da norma interpretada, como da própria Lei Fundamental.

A interpretação de lei ou ato normativo impugnado em representação, com efeito, constitui um pressuposto necessário do próprio juízo a respeito de sua legitimidade constitucional, que, por isso mesmo, se insere na função do Supremo Tribunal Federal.

Fixado o sentido restritivo do preceito, em consonância com o texto constitucional, essa interpretação passa a constituir, mais que pressuposto, parte integrante da decisão que proclama a sua constitucionalidade, devendo assim ter a mesma eficácia desta.

Ora, nas representações por inconstitucionalidade, a eficácia *erga omnes* da decisão resulta da própria natureza da atribuição conferida pela Lei Fundamental ao Supremo Tribunal Federal, para declarar a validade ou invalidade da lei *em tese,* como objeto exclusivo do processo. Diferentemente, portanto, de outros sistemas jurídicos, em que é acesa a controvérsia doutrinária a respeito dos efeitos da decisão que conclui pela legitimidade da lei (cf. Costa, Sérgio. Decisione di rigetto della Corte Costituzionale. *Rivista de Diritto Processuale*, Padova, 1957. v. 12, p. 585; Liebman, Enrico Tullio. Contenuto ed efficacia delle decisioni della Corte Costituzionale, *Rivista de Diritto Processuale,* Padova, 1957. v. 12, p. 517-8; Jaeger, Nicola. Sui limiti di efficacia delle decisioni della Corte Costituzionale, *Rivista de Diritto Processuale*, Padova, 1958. v. 13, p. 376-86; e Carnelutti, Francesco. Potere della Corte Costituzionale in tema di interpretazione della legge impugnata, *Rivista de Diritto Processuale*, Padova, 1962. v. 17, p. 349-52), em face de nosso sistema constitucional, a decisão que declara a inconstitucionalidade como a que proclama a constitucionalidade têm a mesma força vinculativa geral.

O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal dispõe que será proclamada a

inconstitucionalidade ou a constitucionalidade do preceito ou do ato impugnado, se num ou noutro sentido se tiverem manifestado seis ministros (art. 173). Não alcançada a maioria absoluta, a constitucionalidade não pode ser declarada, tendo em vista a possibilidade de ser atingida essa votação no sentido inverso, da inconstitucionalidade, em outra representação. Por essa razão, nessa hipótese, considera-se legítima a lei, nada impedindo, porém, que a questão constitucional seja reapreciada em outro processo (RE nº 67.692, Relator Ministro Amaral Santos, RTJ, 53/553).

Em conseqüência, desde que o dispositivo impugnado venha a ser interpretado restritivamente e com esse sentido seja proclamada a sua constitucionalidade, essa interpretação, como parte integrante da decisão, tem, como esta, força vinculativa para todos os efeitos, à luz do disposto no art. 173 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

5. Conclusão

Em face do exposto, o parecer é pela improcedência da representação."

Nos termos do art. 172 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, remetam-se cópias deste relatório aos Exmos. Srs. Ministros.

VOTO

O Sr. Ministro Oscar Corrêa (Relator): 1. Pretendeu o relator, ao transcrever no relatório o parecer do ilustre Procurador Moacir Antônio Machado da Silva, aprovado pelo eminente Procurador-Geral J. P. Sepúlveda Pertence, fornecer aos eminentes ministros todos os elementos para o exame da representação em face das disceptações da doutrina, que, entre nós, se ampliam ante cada nova hipótese em exame. Tanto mais quanto o ICM se constitui na receita fundamental dos Estados, o que carrega de interesse as questões que lhe dizem respeito.

2. A que aqui se discute é das mais polêmicas: a incidência do ICM sobre operações entre estabelecimentos da mesma unidade econômica — engenhos, sítios e outras divisões fundiárias — pertencentes à mesma unidade industrial, responsável pela atividade produtiva — a mesma *empresa.*

Indaga-se se é constitucional a legislação da Paraíba que considera estabelecimentos produtores autônomos esses engenhos, sítios e demais divisões fundiárias, ainda quando pertencentes à mesma usina, e em área contínua.

Desta forma, conquanto industrializada em unidade única, o Regulamento do Sistema Tributário da Paraíba considera-os estabelecimentos autônomos, independentemente de se encontrarem no mesmo lugar geográfico, pertencerem ao mesmo proprietário e unidade, serem parte integrante do mesmo produto final.

Com isso, afirma, em verdade, o que se taxa é o deslocamento físico da mercadoria, na mesma unidade industrial, e não a operação de circulação de mercadorias que a lei prevê.

3. Há, pois, que examinar a extensão da autonomia dos estabelecimentos da unidade de produção — a *empresa,* como geralmente denominada (ainda que a linguagem nem sempre distinga precisamente as partes e o todo).

Definindo *estabelecimento* (*établissement*), o *Dictionnaire des sciences économiques* (sob a direção de Jean Romeuf, Paris, Presses Universitaires de France, 1956) diz:

"L'établissement est l'unité de la production ou de l'échange au sein d'une entreprise. Une entreprise peut en posséder plusieurs, dont les activités sont identiques ou complémentaires. A la différence de l'entreprise, l'établissement ne possède ni direction, ni comptabilité autonomes. Il reçoit d'une entreprise ses directives d'action, et ses résultats se confondent dans celui de l'entreprise. Bien entendu, ces résultats sont néanmoins suivis à part, pour permettre d'apprécier la gestion de l'établissement. La comptabilité est distincte, mais seulement. en ce sens que les profits et pertes de l'établissement sont un élément des profits et pertes de l'entreprise.

Dans la pratique, la distinction entre l'entreprise et l'établissement est parfois diffi-

cile. Elle comporte généralement des incidences fiscales quien constituent le principal intérêt."

E Henri Guitton no seu Précis, *Economie politique* (7. ed. Paris, Dalloz, 1970. t. 1), com a precisão de conceitos que o caracteriza, afirma:

"299. *Distinction de l'entreprise et de l'établissement.* De l'entreprise, *unité économique,* il faut soigneusement distinguer *l'établissement* qui est *l'unité technique.*"

(...)

"Ainsi, il ne faut pas confondre *l'entreprise,* unité économique, avec *la proprieté* de l'entreprise, qui est son aspect juridique, ni avec *l'établissement,* unité technique" (p. 250).

4. Impõe-se, assim, fixar precisamente os vocábulos para não incidir em confusão (muito própria em nossa legislação atabalhoada): trata-se aqui, na verdade, de considerar *autônomos,* para fins de conceituação como contribuinte do ICM, *estabelecimentos* (unidades técnicas) integrantes da mesma *unidade econômica* de propriedade da mesma *empresa* (figura jurídica, *in casu*).

As conseqüências dessa autonomização são óbvias e objetivam a imposição fiscal. Daí a importância das questões da natureza das operações e da autonomia das unidades sobre as quais incide o imposto.

5. O parecer, após o exame ao qual submete a matéria, conclui pela improcedência da representação, e, para isso, parte de algumas premissas que procuraremos resumir, nas próprias palavras do ilustre parecerista:

I — De início, concorda em que se a exigência se desse "no deslocamento físico da matéria-prima na fase de produção para a de industrialização", "não haveria dúvida quanto à sua ilegitimidade constitucional nessa parte" (fls. 75-6), de acordo com a orientação firmada nas Representações nºs 1.181 e 1.292 — indicadas na representação.

II — Parece-lhe, porém, que essa não é a hipótese do art. 9º do Decreto nº 11.222/86, desdobramento da Lei estadual nº 4.125/79, pois "*se limita a afirmar o princípio da autonomia dos estabelecimentos,* relativamente aos engenhos, sítios e demais divisões fundiárias pertencentes à mesma usina, ou, mais propriamente, a uma só pessoa jurídica, de acordo com a autorização contida no art. 6º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, *in verbis*:

'Art. 6º. (...)

§ 2º — Os estados poderão considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário, do contribuinte, inclusive veículos utilizados por este no comércio atacadista."

6. Não nos parece que assim seja, e o equívoco, *data venia,* surge precisamente da indistinção entre *estabelecimento* e *unidade econômica* (independentemente do *aspecto jurídico* da *propriedade* que integram).

Quando o art. 6º do Decreto-lei nº 406/68 autoriza se considere como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário, do contribuinte, inclusive veículos utilizados por este no comércio atacadista, evidentemente formula a hipótese em que esse *estabelecimento* se comporte *autonomamente,* independentemente de *unidade econômica* na qual se integre.

Se determinado *estabelecimento* de uma empresa (no caso, unidade econômica) atua autonomamente, em contato com outras empresas, evidentemente, há de ser considerado *autonomamente,* e isto é o que o texto do § 2º do art. 6º do Decreto-lei nº 406/68 autoriza.

7. Assim, para que os engenhos, sítios e demais divisões fundiárias possam ser reconhecidos como estabelecimentos autônomos, é preciso que assim se comportem — e disse-o o parecer — "com individualidade econômica, que exerçam atividades geradoras de obrigações relativas ao ICM, em locais diversos daquele em que se encontra instalado o estabelecimento principal (fl. 78).

Por outras palavras: se são *estabelecimentos* que se integram na *mesma unidade econômica,* como partes indistintas do mesmo processo de produção, e não extrapolam dessa atividade integrada, não há considerá-los estabelecimentos autônomos para fim de geração de atividade tributável pelo ICM.

8. Não comungamos, portanto, da conclusão do seguinte parecer:

"Ao atribuir autonomia aos engenhos, sítios e demais divisões fundiárias, a regra impugnada impõe a incidência do ICM nas transferências de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo titular, o que se conclui da referência à vinculação à mesma usina. O art. 9º do Decreto nº 11.222/86 dispõe que tais unidades econômicas *não perdem* a autonomia em razão de pertencerem à usina, autorizando, portanto, a suposição de que já eram reputadas autônomas no tocante às operações realizadas com outras pessoas jurídicas. Essa é, de resto, a inteligência que lhe atribui o próprio representado, ao defender a tributalidade das operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte."

Pelo contrário.

Se podem e devem ser considerados *estabelecimentos autônomos* ao realizar operações com outras pessoas jurídicas (empresas, unidades econômicas diversas), não o podem ser nas transferências para outro *estabelecimento* da mesma *unidade* econômica (juridicamente, *empresa*), da qual é apenas parte *integrante* — no fenômeno da *integração econômica* — como referido por A. Baleeiro no RE nº 75.026, valendo desde logo a ementa expressiva:

"ICM. Para sua incidência não basta o simples deslocamento físico da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Faz-se mister que a saída importe num negócio jurídico ou operação econômica. Embargos conhecidos e recebidos."

E no voto de Aliomar Baleeiro:

"Isto é o que, em economia, se chama de 'integração': o produto final da empresa é processado em diferentes etapas por dois ou mais estabelecimentos dela. A empresa é uma só, embora tenha vários estabelecimentos ou unidades de produção e comércio. O Banco do Brasil, por exemplo, é um só, mas tem vários estabelecimentos em todos os estados e no estrangeiro. A Cia. Souza Cruz é uma só, na Praça Pio X, Rio, mas tem fábricas na Guanabara e nos estados, assim como depósitos, plantações e agências em todo o Brasil.

Repito: o ICM, a despeito da opinião contrária do Prof. Flávio Novelli, pressupõe negócio jurídico, que transfira o domínio da coisa duma para outra pessoa. Os estabelecimentos da mesma empresa são uma só pessoa."

9. O ilustre parecerista discute as "transferências entre estabelecimentos autônomos" e, após o exame das correntes que enumera e as considerações a respeito de normas de hermenêutica e da valorização da *mens legislatoris*, conclui:

"Ora, não há dúvida de que transparece da vontade objetivada no texto constitucional e no Código Tributário Nacional a idéia de desvincular o ICM de qualquer negócio jurídico, a começar pelo art. 52, § 1º, do CTN, correspondente ao art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68, como nota R. G. de Souza: 'O CTN consolidou essa premissa ao definir a transmissão de propriedade da mercadoria como fato gerador apenas por assimilação à sua saída' (O ICM e a alienação fiduciária em garantia, *RT*, 423/50).

Por outro lado, o CTN, no art. 53, § 2º, II, previu a incidência do imposto nas transferências para estabelecimento do próprio remetente em outro estado. Para os filiados à primeira corrente, não há circulação nessa hipótese, devendo ser pago o tributo para não se prejudicar o estado de onde sai a mercadoria (cf. Ramos, Nabantino. op. cit., p. 39). A essa consideração, objeta, com precisão, Alcides Jorge Costa: '(...) se a circulação implica sempre transferência de propriedade ou de posse e se pode haver incidência apenas quando há circulação, a exceção postulada por Nabantino Ramos seria inadmissível por claramente inconstitucional'. E completa o autor: 'Na verdade, o que ocorre é que a circulação, a que alude a Constituição, não se limita aos casos em que haja transferência de propriedade ou de posse.'" (fls. 83-4).

Por isso, afirma:

"A atribuição de autonomia a cada estabelecimento de uma mesma pessoa jurídica não significa, a nosso ver, o recurso a uma

ficção legal. Em primeiro lugar, embora generalizada na doutrina e aparentemente sem refutação a tese de que o preceito transcrito permite aos estados conferir personalidade jurídica a cada estabelecimento, parece mais exato entender-se que a autorização contida nesse dispositivo se refere à imputação de direitos e deveres à própria pessoa jurídica titular dos estabelecimentos, em relação às atividades geradoras de obrigações relativas ao ICM, concernentes a cada uma das respectivas unidades. Por outro lado, se tais estabelecimentos constituem realidades econômicas individualizadas, materialmente dissociadas da matriz, e se as transferências de mercadorias entre eles estão compreendidas na definição constitucional do imposto, não há necessidade de equiparações ou assimilações, para efeito de vincular a pessoa jurídica às atividades desenvolvidas em cada qual.

A controvérsia envolve a delimitação conceitual dos elementos utilizados na descrição constitucional do imposto. Adotados pelo legislador, tornam-se, *ipso facto*, conceitos jurídicos, o que não implica, porém, que tenham sido tomados em sua acepção jurídica. O significado pode ser peculiar, o de uso comum ou o de outras ciências, sem que isso importe em desnaturar a juridicidade do conceito" (fls. 84-5).

Como se vê, parte o raciocínio de dado irreal: que esses estabelecimentos fossem "realidades econômicas individualizadas", "materialmente dissociadas da matriz".

E se o direito financeiro toma conceitos econômicos e os juridiciza (permita-se-nos o neologismo já amplamente empregado), não os desnatura, isto é, não lhes altera a definição, o conteúdo e o alcance, que mantém, atento à norma (que também aqui se aplica) do art. 110 do CTN.

10. Tivemos a oportunidade de apreciar a questão quando do julgamento, pela Primeira Turma, do RE nº 94.613 (*RTJ*, 113, sobretudo p. 1.128-30).

Afirmei, naquela oportunidade:

"(...)

E há que indagar sobre a natureza da saída de mercadorias, isto é, quando constitui operação de circulação tributável, e se há valor acrescido a tributar.

Não é tranqüila a conceituação de operação relativa à circulação de mercadoria, que caracteriza a imposição fiscal, se nem mesmo se fixou o conceito de circulação, discutindo-se se 'a circulação contemplada na Constituição é a circulação física, econômica ou jurídica': tanto mais difícil quanto, como lembra A. R. Sampaio Dória, 'o conceito de circulação, fugidio mesmo em seus contornos econômicos, se encontra, ainda, em processo de elaboração doutrinária, legislativa e jurisprudencial, até que se apurem e sedimentem suas verdadeiras e precisas fronteiras no campo jurídico' (*Discriminação de competência impositiva*, São Paulo, 1972. p. 199).

8. A matéria não é sem importância, nem se constitui em mera polêmica doutrinária, mas de largas repercussões na prática.

José Afonso da Silva, resumindo a opinião de doutores, assegurava que o 'fato tributável é a circulação da mercadoria, ou melhor, a entrada da mercadoria em circulação', mas considerava necessário distinguir a circulação subjetiva da circulação objetiva. Dizia, então, que a circulação objetiva constituía o 'fato tributável fundamental'. Mas, logo adiante, reconhecia que, 'em casos excepcionais, a mera circulação objetiva é insuficiente para caracterizar o fato gerador' (*Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. São Paulo, 1968. p. 193-4).

Por sua vez, Manoel Lourenço dos Santos (*Direito tributário* — sugestões literárias. São Paulo, 1967. p. 252) distingue o conceito de circulação de mercadorias sob três aspectos: o físico, o econômico e o jurídico, conceituando-os: 'Sob aspecto físico, entende-se por circulação de uma coisa o seu deslocamento de um lugar para outro: assim, a mercadoria circulará fisicamente toda vez que sair de um para outro estabelecimento, do mesmo proprietário ou de terceiro. Ocorre a circulação econômica quando um bem ou produto muda de estágio econômico, tal como no caso de uma mercadoria que passa do ciclo de produção para o de comercialização. Finalmente, realiza-se a circulação

jurídica de um bem quando se verifica a mudança de seu titular, caso, por exemplo, da alienação de título representativo de mercadoria, ainda que esta não se encontre no estabelecimento do alienante.' Daí conclui que 'todas essas hipóteses são tributadas pelo imposto de circulação de mercadorias, pelo que se pode observar da sistemática do Código Tributário Nacional'.

A prevalecer a conclusão, de nada importaria ter-se feito a distinção em três espécies, o que demonstra que não serve ela a caracterizar as operações, que é o que interessa.

9. Aliomar Baleeiro afirma que 'o ICM assenta sobre qualquer operação realizada com a mercadoria, isto é, qualquer negócio jurídico, ato jurídico relevante ou operação econômica que ocasione a saída' (*Direito tributário brasileiro.* 10. ed. atual. por F. B. Novelli. Rio de Janeiro, Forense, 1981. 223).

Não basta, pois, a saída física (como, aliás, em certa hipótese, prevê a Súmula nº 573); também 'a natureza específica' da 'operação realizada', isto é, o negócio jurídico, que motiva ou dá causa à saída, é irrelevante do ponto de vista fiscal' (loc. cit.)

E convoca a opinião contrária do eminente Prof. Flávio Bauer Novelli, que considera tratar-se de imposto sobre a circulação econômica e não jurídica da mercadoria, como se depreende, antes de tudo, da relevante circunstância de que o legislador, no deliberado propósito de dar ao sistema do tributo bases diferentes, deixou de caracterizar-lhe ou conceituar-lhe o fato gerador (saída, entrada ou fornecimento), mediante a utilização de conceitos ou institutos correspondentes a figuras negociais de direito privado' (op. cit. loc. cit.).

Após outras considerações, Baleeiro assinala:

'É possível que a divergência se situe mais nas palavras, porque, afinal, Novelli parece chamar 'circulação econômica' o que designamos como 'operação econômica'. O que nos parece mais difícil — talvez impossível — é que a mercadoria seja objeto de operação econômica legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico.'

10. Esta, a nosso ver, a conclusão exata, sustentada, aliás, por ilustres doutores como José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba e Alberto Xavier.

José Souto Maior Borges (Aspectos constitucionais do ICM. In: *Rev. Proc. Geral Est. S. Paulo,* jun. 1977, p. 21 e segs.) di-lo, em várias oportunidades, nessa conferência:

'*Operações* em direito serão 'operações' jurídicas. Conseqüentemente, atos jurídicos mercantis pelos quais se processa a circulação; mediante os quais o processo econômico circulatório é dinamizado na vida do comércio' (p. 24).

(...)

'Significa apenas que, sob qualquer forma jurídica que vier a ser adotada para a operação de circulação, desde que de circulação se trate, incide o tributo, desde que haja a preexistência de uma operação de circulação de mercadorias, e desde que essa operação de circulação seja realizada por produtor, industrial, comerciante, ou pessoa equiparada por lei complementar, a tributação será legítima' (p. 261, etc.).

Geraldo Ataliba (*Estudos e pareceres de direito tributário,* São Paulo, Rev. Tribunais, 1978. v. 1, p. 120) examina-o, detidamente (sobretudo nas págs. 122 e segs.), na mesma linha, salientando a ênfase constitucional nas operações, para decompô-la, didaticamente (p. 125), citando trabalhos anteriores:

'A consistência material da hipótese de incidência é dada de forma bastante restritiva pelo próprio texto constitucional.

É (a) prática (não por qualquer um), (b) por comerciante, por industrial, por produtor, (c) de operação jurídica (não qualquer uma), (d) mercantil (regida pelo direito comercial), (e) que (cuja operação) importa, impele, causa, provoca e desencadeia (f) circulação (juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o direito privado) (g) de mercadoria (juridicamente entendida como objeto de mercância)' (p. 124-5).

E insiste, adiante, sobre operação de circulação jurídica (p. 155-6).

Alberto Xavier (*Direito tributário e empresarial* — pareceres. Rio de Janeiro, Forense, 1982, p. 294) ratifica-o, concisamente:

'Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo as operações relativas à circulação de mercadorias, e não a circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo 'operações' revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.'

E convoca autores nacionais e a orientação geral do direito comparado."

11. Aplicados esses conceitos à hipótese, vem-nos ao espírito a apreciação sugestiva de Baleeiro ao cuidar do "motivo jurídico da saída" (*Direito tributário brasileiro.* 10. ed. rev. e atualizada por Flávio B. Novelli. Rio de Janeiro, Forense, 1981. p. 223):

"A natureza específica da 'operação realizada', isto é, o negócio jurídico, que motiva ou dá causa à saída, é irrelevante do ponto de vista fiscal. Quase sempre se prende a uma compra e venda mercantil ou a uma consignação. Mas pode ser outro contrato ou ato jurídico. Não pode ser, em nossa opinião, fato material ou físico: a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento, permanecendo na propriedade e posse direta do contribuinte seja para depósito, custódia, penhor, comodato ou reparos. Se admitíssemos solução contrária, até o furto da mercadoria seria fato gerador do ICM."

E acrescenta em outra nota:

"O ICM incide sobre *operações* relativas à circulação de *mercadorias*, e sobre bens de capital para uso do produto. A chave da interpretação jaz, portanto, no conceito de *operações* na CF. Para mim, *operações* são negócios que transferem domínio, como venda, doação, etc." (p. 225-6).

E cita, em outra nota (p. 227), o Ag. nº 55.434, Relator Ministro Bilac Pinto (*RTJ*, 67/439): "Na indústria integrada, instalada em área contínua, ainda que situada em mais de um município, não pode o fisco exigir contabilidade fiscal para o deslocamento da matéria-prima da área de produção para a usina."

12. O ilustre perecerista conclui que "a expressão 'operações', a que se refere o art. 24, nº II, da Constituição Federal, como bem demonstra Alcides Jorge Costa, compreende os negócios jurídicos ou os atos jurídicos em sentido estrito — os chamados atos materiais, realizados por estabelecimentos comerciais, industriais ou produtores" (fl. 86).

E que

"à luz desses conceitos, não há como excluir a incidência do ICM nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, desde que representem uma etapa do processo de circulação e agreguem valor às mercadorias" (fl. 86).

13. Ora, não é aceitável que se distingam *estabelecimentos* do mesmo contribuinte, ainda que representando etapa do processo produtivo — e, por isso, em circulação apenas física, ou para *integração econômica* — como se pudessem agregar *valor* que o outro *estabelecimento* do mesmo contribuinte devesse considerar. O que se há de aguardar é a *operação de circulação de mercadorias* — isto é, quando, após percorrer o *iter* produtivo na unidade *produtiva* (da *empresa*), ainda que integrando elementos (materiais, produtos semi-acabados, e de mais de um estabelecimento — só aí então incida o imposto, porque só aí se verifica a *operação* de mercadoria tributável.

Enquanto o produto se completa, se *integra*, com a participação de *estabelecimentos* de uma mesma *unidade econômica* (em geral, da própria *empresa* jurídica) não há falar em operação de circulação de mercadorias.

A menos que o *estabelecimento* não remeta a outro da mesma *unidade* o seu produto, mas o transfira a *outra empresa* — de outro proprietário — quando então se terá verificado igualmente a operação sobre a qual incide a exação — e isto porque agiu como *autônomo.*

14. Assim, se o texto do art. 23, § 2º, da Lei estadual nº 4.125, de 27 de dezembro de 1979, é de ser admitido como reflexo da autorização do art. 6º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, já o art. 9º do Decreto nº 11.222,

de 5 de fevereiro de 1986, não o é, porque induz a taxação o que não se inclui entre as operações de circulação de mercadorias, e acaba por levar — como afirma o provocador da representação (fl. 6) — à taxação de operação matérias-primas (cana-de-açúcar) que, na verdade, não existe: porque a operação referida é antes, e exclusivamente, operação material de deslocamento (da cana-de-açúcar) de um estabelecimento a outro da mesma unidade econômica.

Para chegar à conclusão a que chegou, nesta representação, teve o ilustre parecerista de fazer ressalva, que, contudo, não figura na conclusão — o que lhe dificulta a aceitação: quando afirma (fl. 78) que:

"O dispositivo regulamentar em causa não comporta interpretação extensiva, mesmo porque o simples enunciado da autonomia dos estabelecimentos já pressupõe a existência de unidades materialmente dissociadas, que importa numa exclusão implícita das usinas que desenvolvem atividades de cultivo e de industrialização da cana em área territorial contínua."

Ora, não há como acolher conclusão que só prevalecerá se não houver interpretação extensiva — quando esse é o sentido amplo que lhe deu o estado e assim o vem aplicando; e, menos ainda, confiar em exclusão *implícita*, se o estado, repetidamente, vem impondo a norma em toda a sua extensão, nem de outra maneira haveria por que impugná-la.

Diga-se, de passagem, que o próprio parecer afirma:
"Tivesse a regra tal alcance, não haveria dúvida quanto à sua ilegitimidade constitucional nessa parte" (fl. 76).

15. Esse, aliás, como alegado pelo suscitante da representação, o sentido do decidido nas Representações n.os 1.181/84 e 1.292/86.

No caso da Representação nº 1.181, Relator o eminente Ministro Rafael Mayer, declarou-se a inconstitucionalidade de textos de legislação do Pará muito semelhantes ao que ora se questiona.

Vale lembrar passagem do julgamento.

No parecer do mesmo ora ilustre parecerista Moacir Antonio M. da Silva:

"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 406/68.

Tal ficção, aliás, é contrária à própria definição constitucional do imposto. O simples deslocamento físico do produto *na área interna de um mesmo estabelecimento*, corresponde 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, manifestam-se em fatos exteriores objetivos, que a lei qualifica como hipóteses de incidência do imposto. A passagem do produto da 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:

'A circulação econômica só terá interesse, para efeito de incidência do tributo, se for exteriorizada, ou se se tornar manifesta, através de um dos fatos geradores designados pela lei (saída — física ou presumida —, entrada ou fornecimento), configurando, em hipótese oposta, de um caso de não-incidência...' (op. cit. item 12.5, p. 86)."

16. E, do voto do eminente Relator tomo esse trecho:

"(...)

6. A impugnação à constitucionalidade de tais preceitos se apóia em que eles significam o estabelecimento do fato gerador do ICM em um momento do processo produtivo de uma mesma empresa agroindustrial, resultando em tomar como fenômeno para

a sua incidência o simples deslocamento, na mesma área e sem mudança de sua titularidade, os insumos destinados à composição do produto que é a razão de ser da atividade econômica da unidade empresarial.

Sob esse enfoque, destaco o argumento do douto parecer realçando o aspecto da inconstitucionalidade:

'A questão constitucional em causa, porém, tem configuração distinta. Não se trata de definir a legitimidade da incidência do ICM nas transferências de mercadorias 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 406/68.

Tal ficção, aliás, é contrária à própria definição constitucional do imposto. 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, manifestam-se em fatos exteriores objetivos, que a lei qualifica como hipóteses de incidência do imposto. A passagem do produto da 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.'

Irrecusável, com efeito, diante do texto constitucional, é necessário para que se verifique a incidência do imposto a ocorrência de uma operação, realizada por produtor, industrial ou comerciante, operação que seja relativa à circulação de mercadorias.

Deve entender-se, no entanto, como lembra o ilustre tributarista Alcides Jorge Costa, na linha de doutrina aceite, que a operação relativa à circulação de mercadorias é 'um ato jurídico, no sentido de ato material ou não-negocial que consiste na imediata realização de uma vontade, no caso de promover a circulação da mercadoria, para levá-las da fonte de produção ao consumo. Este ato pode, para efeito de direito privado, revestir a categoria de negócio jurídico. Para o direito fiscal será sempre um ato material ou não-negocial e que também se dá o nome de operação' (*O ICM na Constituição e na lei complementar*, p. 93).

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.

Em complementando esse conceito constitucional, a lei complementar (Decreto-lei nº 406), põe como aspecto dominante no fato gerador do ICM a saída da mercadoria para incorporar-se na dinâmica da economia da circulação e do consumo.

Sem que ocorra a saída da mercadoria do estabelecimento, ainda que seja ficta nos estritos moldes do art. 1º, III, do Decreto-lei nº 406, ou da entrada no estabelecimento de mercadoria importada, não se terá o aspecto material e temporal do fato gerador do ICM." (fls. 25-7).

17. E esse trecho que calha, nos próprios termos, à hipótese em estudo:

"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 não se destinam diretamente ao ingresso no meio circulante da economia.

Argumentam as doutas informações que a cobrança do impôsto em tais circunstâncias não assumiria relevo para decretar-lhe a inconstitucionalidade, pois não haveria prejuízo para o contribuinte, uma vez que, por efeito do princípio da não-cumulatividade, o que aí fora pago seria deduzido do montante a ser cobrado na operação subseqüente.

Ainda que aparentemente assim fosse, e só aparentemente, é inconstitucional a definição do fato gerador que desconsidera o seu aspecto temporal, fazendo incidente a norma antecipadamente à operação mesma por ela tida como imponível."

Mais não é preciso dizer.

18. Mas na Representação nº 1.292-1, Relator o eminente Ministro Rezek, já a ementa diz do alcance do decidido (fl. 31):

"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."

Nesse caso, declarou-se a inconstitucionalidade do § 4º do art. 16, com esta redação:

"§ 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."

E o art. 6º do Decreto nº 2.822/84 que figura a própria hipótese destes autos:

"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 1983 (RICM), possuírem inscrições distintas para os respectivos estabelecimentos."

E leia-se este trecho do relatório:

"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 a precedente deste Tribunal, a 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' (fl. 33)."

19. O voto lembra o parecer do mesmo ilustre parecerista:

"A questão constitucional em causa, porém, tem configuração distinta. Não se trata de definir a legitimidade da incidência do ICM nas transferências de mercadorias 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 trata 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 406/68.

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

'Para que possamos falar em aplicação do princípio da autonomia do estabeleci-

mento 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" (fls. 36-7).

E aquela mesma citação de Fernando Brockstedt, já feita.

E o parecer cita o Ag (AgRg) nº 55.434, já indicado, e o RE nº 74.363, no qual se concluiu "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)" (fl. 39).

Foi assim, na Rp. nº 1.292, decretada a inconstitucionalidade daqueles:

"§ 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."

20. Dessa longa exposição — breve, contudo, para resumir a complexidade do tema e a controvérsia dos doutores — verifica-se que, ao contrário do proposto no parecer da Procuradoria-Geral da República, em representações anteriores — as de n.os 1.181, do Pará, e 1.292, do Mato Grosso do Sul —, e mesmo em decisões da Corte — citados o Ag (AgRg) nº 55.434 (*RTJ*, 67/439) e o RE nº 74.363 (*RTJ*, 64/232), este STF considerou inconstitucional ou repeliu a taxação pelo ICM no "deslocamento físico dos insumos destinados à composição do produto" (Representação nº 1.181) ou "a saída de matéria-prima da fase de produção para a de industrialização dentro de um mesmo estabelecimento" (Representação nº 1.292).

Diz o parecer — para distinguir esta hipótese das outras — "que a norma impugnada não dispõe, de forma explícita, que a autonomia deva prevalecer em relação a atividades exercidas em área territorial contínua, por um mesmo titular, como ocorria em textos da legislação dos estados do Pará e Mato Grosso do Sul, declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal nos precedentes indicados" (fls. 76-7).

21. Ora, se no caso da Rp. nº 1.181 tal se deu, isso não ocorreu na Rp. nº 1.292, na qual não existe referência ao *mesmo titular.* E enunciada como está a norma do art. 9º, nesta representação, não só é evidente que dizem respeito ao mesmo titular — "*em razão do fato de pertencerem à usina*" — isto é, parte da mesma *unidade* integrada, do *mesmo titular* — como, na melhor das interpretações, na linha do parecer, não distinguiria entre as do *mesmo titular* e as de *titulares diversos*, considerando todas autônomas para efeitos fiscais.

22. Aliás, as informações do governador do estado — resumidas no parecer e transcritas no relatório — não deixam dúvidas quanto à pretensão de fazer esses estabelecimentos objeto de incidência do ICM.

É o que se vê do resumo das informações, a fls. 70-71, *verbis*:

"Em face de toda a exposição antecedente, outras não poderão ser as conclusões:

a) os estabelecimentos autônomos de uma empresa têm capacidade tributária passiva e são, nos termos da legislação aplicável, contribuintes do ICM;

b) as operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos agrícola e industrial, da apelante, são tributáveis, pelo ICM;

c) as saídas de mercadorias por transferência, no caso *sub judice*, a cana-de-açúcar saída do estabelecimento produtor para industrialização de açúcar na usina da argüente têm conteúdo econômico, configurando operação relativa à circulação de mercadorias, portanto aptas à obrigação de pagar o ICM devido;

d) o procedimento fiscal, exigindo imposto devido à Fazenda estadual, está plenamente respaldado na legalidade constitucional e infraconstitucional, sendo, pois, inteiramente legítimo."

23. Pretende, assim, na verdade, o estado da Paraíba definir "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" — para nos valermos da concisa ementa da Rp. nº 1.181, na qual esse procedimento foi declarado inconstitucional.

Essa orientação — agora adotada no parecer — destoa, *data venia*, da anteriormente firmada neste STF e, em nosso entender, da própria definição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

A prevalecer esta tese, teria o estado de estabelecer para cada operação que agrega ao produto um valor o índice de taxação, para, antes mesmo de sua saída da *unidade autônoma* — empresa — cobrá-lo pelas operações internas já realizadas. E não seria difícil sustentar que mesmo nos produtos ainda não acabados já teria havido operação de circulação com agregação de valor e, como tal, sujeita à imposição fiscal.

24. Nos produtos suscetíveis de várias "operações" integradas, antes de se obter o produto final, essa incidência seria múltipla; e cada unidade autônoma — ao contrário do decidido por esta Corte no Ag (AgRg) nº 55.434 — teria de manter contabilidade fiscal para o deslocamento da matéria-prima, ou do insumo, ou do produto inacabado, de uma área de produção num estabelecimento, ainda que contínua, para outro, ainda que não-final.

Isto briga até mesmo com o momento da incidência final — que é o da entrega ao consumo; porque, na verdade, nessas fases não há o *consumo da mercadoria* (ainda que haja o consumo — no sentido de *destruição* da coisa, incorporada à etapa seguinte do acabamento do produto).

Esse consumo — que se faz na *operação* de circulação da mercadoria — seria, assim, artificialmente, antecipado, para efeito de tributação, com inegável prejuízo da produção e na vida da empresa.

O art. 9º do Decreto nº 11.222/86, da Paraíba, não distingue entre a entrega do *insumo*, produto *inacabado* à *unidade* produtiva que integra, e a *venda a terceiro*, esta sim, obviamente sujeita à imposição fiscal, porque configurando *operação* relativa à circulação de mercadorias. E fere o art. 23, II, da Constituição Federal.

Não vemos, por isso, como se possa — como pretende o parecer — dar ao texto *interpretação restritiva* "e, com esse sentido", "proclamar-lhe a constitucionalidade", quando o que lhe vem sendo dado pelo estado e é sustentado nas informações — é o amplo, abrangente, extensivo, já objeto, até mesmo, de pendências judiciais.

Assim, *data venia* do parecer da Procuradoria-Geral da República, na linha da orientação firmada pelo STF nas Representações n.os 1.181 e 1.292, e em outras decisões anteriormente tomadas, julgo procedente a representação, e declaro a inconstitucionalidade do art. 9º, do Decreto nº 11.222, de

5 de fevereiro de 1986, do estado da Paraíba.

É o voto.

VOTO

O Sr. Ministro Moreira Alves: Sr. Presidente, estou de acordo com o eminente Relator, porquanto S. Exa. considera, como também eu considero, que, no caso, se trata de decreto autônomo, e não de decreto meramente regulamentar. Assim sendo, a questão não é concernente à legitimidade de decreto, mas referente à inconstitucionalidade dessa norma autônoma. E, no caso, como bem demonstrou o Relator, a jurisprudência da Corte é no sentido de que norma dessa espécie é inconstitucional.

Acompanho o voto de S. Exa., julgando procedente a representação de inconstitucionalidade.

EXTRATO DA ATA

Rp. nº 1.355-3-PB — Rel.: Ministro Oscar Corrêa. Repte.: Procurador-Geral da República. Repdo.: Governador do estado da Paraíba.

Decisão: julgou-se procedente a representação e declarou-se a inconstitucionalidade do art. 9º do Decreto nº 11.222, de 5 de fevereiro de 1986, do estado da Paraíba. Decisão unânime. Votou o Presidente. Plenário, 12.3.87.

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

Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.