

# A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS ENTRE EMPRESAS INTERDEPENDENTES NO ESTADO DE SÃO PAULO - INCONSTITUCIONALIDADE DA PORTARIA CAT N. 15/08

Maurício Barros

Thiago Garbelotti

## 1. Introdução

Na esteira das recentes inovações trazidas pelo Governo do Estado de São Paulo, tratando da substituição tributária do ICMS no Estado, a Coordenadoria de Administração Tributária (CAT) emitiu a Portaria CAT n. 15/98, que “...estabelece a base de cálculo do imposto na saída de produtos de perfumaria e de higiene pessoal, a que se referem os arts. 313-F e 313-H do Regulamento do ICMS, e dá outras providências”.

Segundo dispõe o art. 1º da Portaria CAT n. 15/08, os índices de Valor Adicionados (IVAs) aplicados às saídas de produto de perfumaria e higiene pessoal, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST, serão de 71,6%, na saída de mercadorias sujeitas à alíquota de 25% (ex.: perfumes); 38,9%, na saída de mercadorias sujeitas à alíquota de 12% (ex.: dentifrício); e 18% (ex.: água-de-colônia). Em casos excepcionais, como na hipótese de o produto a ser revendido tiver sido adquirido de fora do Estado de São Paulo, deve ser calculado um *IVA-Ajustado*, que, na prática, majora os percentuais acima grifados para 101% (mercadorias sujei-

tas a alíquota de 25%) e 49% (mercadorias sujeitas a alíquota de 12% ou 18%), aproximadamente.

Além desses percentuais, a Portaria CAT n. 15/98 determina um IVA de 165,55% se a venda for entre empresas interdependentes, independentemente de o produto ter sido adquirido em operação interna ou interestadual. Ao definir empresas interdependentes, a referida portaria assim dispôs:

3º - Para fins do disposto no § 2º, considera-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

1 - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra;

2 - uma delas tiver participação na outra de 15% (quinze por cento) ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;

3 - de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

4 - uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação;

5 - uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto;

6 - uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado;

7 - uma delas locar ou transferir à outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadoria;

8 - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação.

A Portaria positiva, no âmbito do Estado, critérios semelhantes àqueles utilizados pela legislação federal no tocante ao IPL. No presente estudo, buscaremos demonstrar que os conceitos trazidos pela citada portaria estão eivados de vícios, formais e materiais, tanto de natureza legal quanto constitucional. É o que veremos nos tópicos seguintes.

## 2. Patologias da Portaria CAT n. 15/08

As Portarias são atos administrativos exarados pela Secretaria que visam disciplinar o conteúdo de determinada lei, ou seja, são instrumentos que a regulamentam, jamais podendo dispor de forma contrária a ela ou inovar no sistema.

Nessa esteira de raciocínio, as portarias sequer podem ser classificadas como normas que criam obrigações aos contribuintes, especialmente as de natureza tributária. Elas apenas regulamentam uma norma *legal* previamente existente, esclarecendo o alcance de seu conteúdo. Nesse sentido, cumpre-nos reproduzir as lições de Roque Antonio Carrazza:<sup>1</sup>

Na verdade, as portarias, as instruções, as circulares etc. não são, em si mesmas, meios de criação ou produção de direito positivo, mas meras manifestações da chamada atividade administrativa interna. Encerram simples ordem que os hierarquicamente superiores dão aos seus subordinados, indicando-lhes o melhor modo de aplicarem as leis e os regulamentos tributários. Não têm efeitos vinculantes fora da Administração, isto é, no ordenamento jurídico geral.

Por isto mesmo, não vinculam - e nem podem vincular - nem o juiz, nem os contribuintes, mas, apenas, os funcionários subalternos, presos que

---

1. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 271.

estão pelo chamado princípio hierárquico, que só se rompe nos casos de manifesta ilegalidade.

Geraldo Ataliba já apregoava que a nossa Constituição, à exceção da medida provisória e da lei delegada, não tolera que o Executivo exerça qualquer tipo de competência normativa inaugural, nem mesmo em matéria administrativa. Na visão do saudoso professor, os atos do Poder Executivo (regulamentos) somente obrigam os subordinados hierárquicos da autoridade da qual emanaram e somente podem criar deveres e obrigações para os subordinados do editor (funcionários, servidores, agentes públicos) ou para os órgãos sujeitos à sua tutela (autarquias, fundações públicas, sociedades mistas, empresas públicas e até concessionárias), desde que esses deveres e obrigações sejam instrumentos do fiel cumprimento das leis.<sup>2</sup> A doutrina, a propósito, é uníssona nesse sentido.<sup>3</sup>

Isso porque, em matéria tributária, é garantia dos contribuintes o princípio da legalidade, assegurado pelo art. 150, I, da Constituição Federal, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Resta claro, portanto, que os atos administrativos encontram fundamento nas disposições legais. Especificamente quan-

---

2. *República e Constituição*. 2. ed. 3. tir. atual, por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 133.

3. MIRANDA, Francisco C. Pontes de. 2. ed. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, t. 3, p. 314; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 200-201; BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 375-76; TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 156-59; FERREIRA, Luís Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992, v. 3, p. 552.

to às portarias, sua competência se restringe a regulamentar dispositivo legal, sendo-lhes vedado contradizer ou ampliar o conteúdo de lei. Na ausência de lei tratando da interdependência em caso de substituição tributária no ICMS, resta evidente que a Portaria CAT extrapola seus limites regulamentares.

A fim de conferir força à nossa argumentação, estritamente quanto às normas que tratam de ST, cumpre-nos reproduzir valiosa lição de Marco Aurélio Greco:<sup>4</sup>

É a lei ordinária que vai criar a substituição tributária, é a lei ordinária que vai prever nominalmente as mercadorias e serviços sujeitos ao regime; é a lei ordinária que vai estabelecer os critérios para fixação de margem etc. [...]

Ou seja: (1) não basta existir Lei Complementar n. 87, de 1996, para se reputar a antecipação/substituição no âmbito estadual; (2) outros veículos normativos, que não a lei estadual, não são admissíveis; e (3) as normas que vierem a ser editadas em contrariedade à exigência da lei complementar padecerão do vício de inconstitucionalidade.

Segue Marco Aurélio Greco<sup>5</sup> afirmando que:

...também os *aspectos de dimensionamento* deverão encontrar na lei sua previsão expressa, seja no que se refere à definição da respectiva base de cálculo (CTN, art. 97, IV), seja quanto aos critérios de apuração dos valores adotados para fins de dimensionamento do valor exigido antecipadamente. Em suma, as mesmas garantias de que está revestida a instituição do tributo sob o modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária também se aplicam, plenamente, ao modelo da antecipação, com ou sem substituição.

Em semelhante sentido, cumpre-nos reproduzir jurisprudência do Superior Tribunal Federal:

---

4. *Substituição Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 95.

5. *Ibidem*. p. 22-23.

As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, com as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivizar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade.

#### Nesse mesmo sentido:

As Instruções Normativas, editadas por Órgão competente da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares.<sup>6</sup>

Como visto, a Portaria CAT n. 15/08, por si só, não poderia inovar no sistema, pois lhe tocaria, tão-somente, explicitar o conteúdo da legislação complementar e estadual aplicável à matéria.

Nesse passo, surge a questão: o conteúdo da Portaria CAT n. 15/08 encontra embasamento na lei ou na própria Constituição?

---

6. ADI-AgRn. 531/DF.

Primeiramente, há que situar o tema no sistema tributário nacional, desde sua matriz constitucional. O art. 155, § 2º, XII, *b*, da Constituição Federal<sup>7</sup> determina que compete a lei complementar tratar de substituição tributária no caso do ICMS. Nada mais elementar, já que o ICMS tem evidente caráter nacional e exige tratamento homogêneo por todos os Estados de nossa federação, por exigência do princípio da segurança jurídica. Assim, cumprindo seu papel de norma geral aplicável ao ICMS, a Lei Complementar n. 87/96 trata do assunto no art. 6º:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Como visto, o art. 6º da LC n. 87/96 relega ao legislador de cada Estado e do Distrito Federal a competência para legislar sobre matéria que verse sobre substituição tributária. Ao assim fazer, a LC n. 87/96 viola claramente a determinação constitucional e extrapola seus próprios limites, uma vez que o exercício da competência da lei complementar não pode ser delegado a outras espécies normativas, restando absolutamente inconstitucional a delegação aos Estados para veicularem

---

7. "Caberá à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária".



normas sobre a matéria. Afinal, se fosse o desejo da Constituição que os Estados veiculassem tais normas, não haveria razão de existência do art. 155, § 2º, XII.

Aroldo Gomes de Mattos enfrentou tal questão, concluindo que:

...por imperativo constitucional (art. 155, § 2º, XII, *a c b*), cabe exclusivamente à LC “definir os contribuintes” do ICMS e “dispor sobre substituição tributária”, sendo-lhe vedada, por outro lado, delegar essa missão à lei ordinária, como dispôs expressamente o art. 68, § 1º, da CF [...] Criar a figura de “terceiro” como contribuinte e substituto legal é, portanto, matéria reservada e indelegável da LC, tal como o fez o art. 5º em comento. Deixou ele, entretanto, ao utilizar o vocábulo “poderá”, à lei estadual a opção de adotá-la ou não. Se o fizer, deverá respeitar os limites que lhe foram impostos, sob pena de incorrer em ilegalidade.<sup>8</sup>

Ora, o silêncio da LC n. 87/96 ao tratar do campo material de incidência da substituição tributária poderia pôr em cheque essa forma de cobrança quanto ao ICMS; eis que a mera delegação de sua regulamentação aos Estados, ao menos no âmbito das operações internas,<sup>9</sup> não poderia subsistir ante a exigência do art. 155, § 2º, XII, A, da CF/88. Nesse contexto, poder-se-ia questionar até mesmo a viabilidade da utilização dessa forma de cobrança pelos Estados, já que a LC n. 87/96 passa ao largo do assunto.

Ocorre que essa leitura totalmente cerrada do sistema tributário nacional tornaria-o excessivamente rígido, tolhendo totalmente a liberdade das federações para exercer sua com-

---

8. *ICMS*: Comentários à LC 87/96. São Paulo: Dialética, 1997, p. 68.

9. Já que, para as operações interestaduais, é exigida a celebração de convênios e protocolos, nos termos do art. 9º da LC n. 87/96.



petência tributária. Além disso, não podemos olvidar que a exigência de lei complementar consta da redação original da CF/88, e que à época não existia no sistema o § 7º do art. 150 da CF/88, introduzido pela Emenda Constitucional n. 03, de 17 de março de 1993,<sup>10</sup> que corresponde à cláusula geral de substituição tributária no sistema tributário nacional. Com a inclusão desse artigo, perdeu boa parte de sua importância a lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, *b*, da CF/88, pois seu campo de abrangência deveria resumir-se ao que já dispõe o art. 150, § 7º.

Pois bem. Embora não trate das hipóteses de substituição no sentido material, o art. 8º da LC n. 87/96 trata da base de cálculo para fins de substituição tributária do ICMS.

Nesse aspecto, a LC n. 87/96, enquanto norma geral de Direito Tributário que cumpre a função-igualdade do princípio da segurança jurídica,<sup>11</sup> é bastante feliz ao trazer todos os critérios para a quantificação dessas operações. Os enunciados do art. 8º, portanto, traduzem-se em limites absolutamente intransponíveis pelos Estados, cujas legislações internas não podem ignorá-los, nem mesmo por via de lei formal. É o equilíbrio entre os princípios da segurança jurídica e do federalismo que fomentam essa leitura do sistema, a partir da própria Constituição, o que afasta quaisquer alegações de invasão, pela lei complementar, das competências estaduais.

---

10. "A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

11. Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. "Segurança jurídica e normas gerais tributárias". *Revista de Direito Tributário*, ns. 17-18, p. 51-52.

Com efeito, ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS, o art. 8º da LC n. 87/96 indica que, em caso de substituição,<sup>12</sup> ela deverá espelhar o preço final ao consumidor, de forma presumida. Regra geral, a base será obtida pelo somatório do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; e da *margem de valor agregado*,<sup>13</sup> inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Essa *margem de valor agregado* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou mediante informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, *devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei* (art. 8º, § 4º).

Por outro lado, o § 2º do mesmo dispositivo permite que, nos casos de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto seja o referido preço por ele estabelecido. Da mesma forma, no caso de existência de preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo esse preço (§ 4º).

---

12. Ou seja, nos casos de antecipação com substituição, não mera antecipação do ICMS devido pelo próprio contribuinte.

13. Consideramos “margem de valor agregado” (MVA) e “índice de valor agregado” (IVA) como expressões sinônimas, embora possam guardar ligeiras distinções.

Sob outro prisma, em reverência à LC n. 87/96, a legislação do Estado de São Paulo enuncia que a base de cálculo, em caso de substituição tributária, será o preço do produto ao consumidor final, como se depreende de seu art. 28.<sup>14</sup> Na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autORIZADO ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor da operação ou prestação praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária ou pelo contribuinte substituído intermediário, incluídos os valores correspondentes a frete, carro, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, *acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto no artigo 28-C* (art. 28-A, I).

Por sua vez, o art. 28-C determina que, *para fins de estabelecimento do percentual de margem de valor agregado* a que se refere o art. 28-A, o levantamento de preços previsto no artigo 28-B<sup>15</sup> deverá apurar também (i) o preço de venda à vista no

14. "Are. 28. No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às operações ou prestações subseqüentes, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente".

15. "Art. 28-B. Em substituição ao disposto no art. 28-A, a legislação poderá fixar como base de cálculo do imposto em relação às operações ou prestações subseqüentes a média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, apurada por levantamento de preços, ainda que por amostragem ou por meio de dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores.

§ 1º — O levantamento de preços a que se refere este artigo:

1. deverá apurar, no mínimo, o preço de venda à vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;
2. não deverá considerar os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada;
3. poderá ser promovido pela Secretaria da Fazenda ou, a seu critério, por entidade representativa do setor que realiza operações ou prestações sujeitas à substituição tributária;
4. poderá ser adotado pela Secretaria da Fazenda com base em pesquisas já realizadas por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea.

estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluindo o valor do ICMS relativo à substituição tributária; e (ii) o preço à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluindo o valor do ICMS relativo à substituição tributária. O percentual de margem de valor agregado será fixado com base nos preços obtidos pelo levantamento, estabelecendo-se a relação percentual entre os valores apurados relativamente a (i) e (ii) e o preço de venda à vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente (cf. art. 28-C, § 1º).

Como visto, tanto a LC n. 87/96 quanto a lei paulista adotam critérios unicamente objetivos para a obtenção da base de cálculo do ICMS-ST e das margens de valor agregado.

Além disso, a legislação do Estado de São Paulo permite que a Secretaria da Fazenda defina as margens ou índices de valor agregado (MVAs os IVAs) específicos para cada setor, desde que aferidos com base em pesquisa e estudos que levem em consideração a média ponderada de preços praticados pelo fabricantes de determinado produto ou ainda o preço de venda observado no varejo.

---

§ 2º - Na hipótese de o levantamento de preços ser promovido por entidade representativa de setor, este deverá ser realizado por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea, desvinculado da referida entidade, devendo ser encaminhado à Secretaria da Fazenda para efeitos de subsidiar a fixação da base de cálculo do imposto, acompanhado:

1. de relatório detalhado sobre a metodologia utilizada;
2. de provas que demonstrem a prática dos preços pesquisados pelo mercado.

§ 3º - Para os fins estabelecidos neste artigo, a Administração Tributária poderá utilizar os dados fornecidos por contribuintes de um determinado setor da economia, em atendimento a obrigações acessórias, fixadas na forma da legislação”.

No entanto, a portaria em análise, ao estabelecer IVAs diferenciados em função de distintas situações econômicas, extrapolou a competência que lhe foi conferida, respectivamente, pelo RICMS/SP e Lei n. 6.374/89, na medida em que *inova ao estabelecer um critério discriminador subjetivo (operações entre sujeitos interdependentes ou não), que não encontra guarida na lei*. Isso porque, além dos critérios de aferição de preço final a consumidor ou margens de lucro, com base em verificações empíricas dos preços praticados, aponta como critério relações subjetivas entre substitutos e substituídos, presumindo a prática de valores subfaturados totalmente ao arrepio da lei.

A propósito, a única menção que faz a LC n. 87/96 à interdependência é em hipótese absolutamente distinta daquela que se ocupa da Portaria CAT n. 15/08, para vedar o superfaturamento do frete entre empresas interdependentes,<sup>16</sup> hipótese que é tratada de maneira muito semelhante pela Lei n. 6.374/89.<sup>17</sup>

---

16. “Art. 17. Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Parágrafo único. Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de cinquenta por cento do capital da outra;

II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

III - uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias”.

17. “Art. 24. [...]

§ 4º - Quando o frete for cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, em valor que exceda os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Dessa forma, a presunção de valor adicionado instituída pela Portaria n. 15/98, que sobreleva o valor das operações a que se refere, traduz-se em indevida interferência do Poder Executivo em terreno que não lhe toca interferir, pois não lhe foi concedida essa permissão pela lei. Nesse sentido, seguem os ensinamentos de Humberto Ávila:<sup>18</sup>

As presunções, para operar validamente, devem ser usadas no âmbito de poder atribuído pelas regras de competência. E como o dever de eficiência estabelece um modo de realização dos princípios tributários, sem poder criativo de competência, as presunções só podem ser usadas quando servirem de instrumento para realização eficiente da igualdade *dentro do poder atribuído pelas regras de competência*. Isso significa que por melhor que sejam as razões de eficiência administrativas, elas *não poderão justificar o uso de presunções fora do âmbito material estabelecidos pelas regras*, c, pois, contra os fatos geradores nelas descritos, [grifos nossos]

É notório que a Portaria empresta o conceito de interdependência das disposições previstas pela legislação do 1 PI<sup>19</sup> e do

---

§ 5º - Para os efeitos do parágrafo anterior, consideram-se interdependentes duas empresas quando:

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir à outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias;

2 - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação”.

18. Presunções e Pautas Fiscais Frente à Eficiência Administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, v. 9, p. 288.

19. Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 42. Para os efeitos desta lei, considera-se existir relação de interdependência entre duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física.

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor ou de sócio que exercam funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação;



próprio ICMS. Contudo, ao dar a essas definições outra aplicação que não aquela especificamente prevista na legislação, a Portaria CAT n. 15/08 extrapola seus limites, por não guardar qualquer relação com regras enunciadas em leis formais.

Ora, é evidente que a legislação, ao definir a interdependência, o fez visando a regulamentação de situações específicas previstas em lei, de forma que não é permitido que um conceito tributário seja adotado para a apuração do IVA-ST sem lei específica que o determine. Sem lei que autorize a utilização dessa definição para outras hipóteses, resta totalmente violado o princípio da legalidade.

Resta claro, ainda, que, além de ignorar o princípio da legalidade, a Fazenda Paulista, na mesma penada, feriu o princípio da não discriminação, alojado no art. 150, II, da CF, na medida em que confere tratamento diferenciado (IVAs distintos) em função da existência da relação de interdependência entre contribuintes, incorrendo em incontestável inconstitucionalidade:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

---

III - Quando uma delas tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento) no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados de sua fabricação, importação ou arrematação.

Parágrafo único. Considera-se ainda haver interdependência entre duas firmas, com relação a determinado produto:

I - quando uma delas for a única adquirente, por qualquer forma ou título inclusive por padronagem, marca ou tipo de um ou de mais de um dos produtos, industrializados, importados ou arrematados pela outra;

II - quando uma delas vender à outra produto tributado de sua fabricação, importação, ou arrematação, mediante contrato de comissão, participação e ajustes semelhantes”.



II — instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Conforme a lição de Ricardo Lobo Torres:<sup>20</sup>

...as discriminações fiscais são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte. *Qualquer discrimine desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituirá ofensa aos seus direitos humanos*, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º da CF.

Da análise da Portaria CAT n. 15/98, resulta clara a discriminação injustificável quanto ao IVA diferenciado para as empresas interdependentes. Isso porque, a uma, o aludido instrumento parte da presunção de que as operações efetuadas pelos sujeitos que arrola serão subfaturadas, o que não revela um discrimine razoável, por partir da premissa de que o contribuinte cometerá um ilícito, e, a duas, porque adota critérios subjetivos para a discriminação (condições pessoais dos agentes), quando o instituto da ST, em sua essência, foca nas mercadorias comercializadas (Critério estritamente objetivo). Essas circunstâncias autorizam, por si só, o afastamento da aplicação do IVA diferenciado, para sujeitar o contribuinte à aplicação da margem (regra) geral do IVA.<sup>21</sup>

Outro ponto que deve ser considerado é que a teleologia do IVA diferenciado para as empresas interdependentes, cla-

20. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*: Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 399.

21. "...quando a discriminação consiste numa exceção injustificada à regra geral de incidência o controle se dá através da anulação do discrimine, com a conseqüente plenitude da regra geral". *Ibidem*, p. 412.

ramente, é evitar operações subfaturadas entre elas, de modo a evitar “planejamentos” que visem à economia de tributos, sobretudo o ICMS-ST.

Ocorre que a alienação de produtos por valores abaixo dos custos de mercado ensejaria a aplicação da regra antielusiva do art. 149, *capute* inciso VII, do CTN,<sup>22</sup> em função da ocorrência de simulação,<sup>23</sup> inclusive com a aferição da base de cálculo por arbitramento.<sup>24</sup>

Logo, sobre a já comentada flagrante ilegalidade da portaria, instrumento inábil para estabelecer regras antielusivas, transparece cristalinamente sua inadequação ao sistema (ausência de razoabilidade), porque a lei tributária já prevê a hipótese de arbitramento da base de cálculo dos tributos em caso de simulação ou imprestabilidade de declarações e documentação do contribuinte.

Vale lembrar, ainda, que a legislação do Estado de São Paulo contém dispositivos explícitos que permitem a descon sideração de negócios jurídicos em caso de indício de subfatu-

---

22. “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

23. Cf. art. 167 do Código Civil: “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”.

24. Cf. Art. 148 do CTN: “Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

ramento de operação ou de documentação que não reflitam o real valor de venda das mercadorias.<sup>25</sup> Trata-se, claramente, de regras antielusivas que permitem o arbitramento do valor das operações em caso de suspeita de simulação, que tornam absolutamente ilegítima a presunção da Portaria CAT n. 15/08 quanto às operações entre empresas interdependentes.

Finalmente, considerando que a Portaria CAT n. 15/08, publicada em 23 de fevereiro de 2008, determina sua auto-aplicação a partir do dia 26 de fevereiro de 2008, há flagrante violação ao princípio da anterioridade, segundo o qual é vedada a cobrança de novos tributos ou tributos majorados: (i) sem lei que o estabeleça; (ii) em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu ou aumentou; (iii) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; e (iv) antes de decorridos noventa dias da lei que os instituiu ou os majorou.<sup>26</sup>

Em relação ao IVA-ST, em princípio não haveria propriamente uma majoração do ICMS-ST, mas apenas uma adequação da margem de valor agregado a determinada situação, a fim de que essa supostamente represente o efetivo preço de venda ao consumidor final. Entretanto, é possível sustentar que a sujeição de determinado setor à sistemática da substituição tributária é, sim, majoração do ICMS, o que impõe a

---

25. Lei n. 6.374/89: “Art. 31.0 valor da operação ou da prestação poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal nas seguintes hipóteses, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis:

[...]

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da operação ou prestação;

III - declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente da mercadoria ou do serviço”.

26. Cf. art. 150,1 e III, *a, b, c*, da CF

observância aos princípios da irretroatividade, anterioridade e anterioridade nonagesimal.

De acordo com o art. 97, § Iº, do CTN, “...equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua BC, que importe em torná-lo mais oneroso” e, conforme o art. 8º, II, c, da LC n. 87/96:

...a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: [...] em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: [...] c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Logo, sendo o IVA um elemento integrante da base de cálculo do ICMS-ST, sua instituição ou majoração representa majoração da base do ICMS. Nessa linha de raciocínio, a majoração de base de cálculo não pode: (i) ser feita em uma mera portaria CAT, que não é uma lei em sentido formal, conforme repisado nos parágrafos anteriores; (ii) referir-se a fatos geradores anteriores à lei que efetivamente os majorou; (iii) gerar efeitos antes de cumpridas a anterioridade e a anterioridade nonagesimal.

### **3. Conclusão**

Em resumo, a Portaria CAT n. 15/08 é flagrantemente inconstitucional, por superar em muito sua função regulamentar e a permissão que lhe foi conferida para lei para dispor sobre substituição tributária, o que lhe torna formalmente inválida.

Além disso, ao estabelecer a interdependência entre empresas como critérios para a majoração das margens ou índices de valor agregado, que informam a base de cálculo do ICMS-

ST, a Portaria CAT n. 15/08 viola frontalmente as disposições da Lei Complementar n. 87/96 e da Lei Paulista n. 6.374/89, que somente permitem a fixação da base de cálculo do ICMS-ST, ainda que com a adoção de margens de valor agregado, segundo critérios estritamente objetivos.

Ao assim fazer, também emerge claramente a ausência de razoabilidade na citada norma, porquanto o sistema prevê meios adequados para a verificação e correção de operações praticadas com valores subfaturados, eis que o CTN admite o lançamento complementar em caso de simulação.

Por fim, a Portaria CAT n. 15/08 também atenta contra os princípios da não discriminação, ao tratar desigualmente contribuintes que se encontram em situação idêntica, e da anterioridade, uma vez que sua aplicação não respeita o limite objetivo imposto pela CF/88, razão pela qual entendemos que há chance de afastamento de sua aplicação pela via judicial.