

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

RODRIGO BERTI FRANCISCON

INTERDEPENDÊNCIA EMPRESARIAL E SEUS IMPACTOS PARA FINS DE ICMS

SÃO PAULO

2025

RODRIGO BERTI FRANCISCON

INTERDEPENDÊNCIA EMPRESARIAL E SEUS IMPACTOS PARA FINS DE ICMS

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientadora: Prof. Dra. Tathiane Piscitelli

SÃO PAULO

2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas/FGV

Franciscon, Rodrigo Berti.

Interdependência empresarial e seus impactos para fins de ICMS / Rodrigo Berti Franciscon. - 2025.

141 f.

Orientador: Tathiane dos Santos Piscitelli.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 3. Impostos - Arrecadação. 4. Planejamento tributário. I. Piscitelli, Tathiane dos Santos. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

RODRIGO BERTI FRANCISCON

INTERDEPENDÊNCIA EMPRESARIAL E SEUS IMPACTOS PARA FINS DE ICMS

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Data de Aprovação: 15 / 12 / 2025

Banca examinadora:

Prof. Dra. Tathiane Piscitelli (Orientadora)
FGV

Prof. Dr. Aldo de Paula Junior
Membro interno

Profa. Dra. Jacqueline Mayer
Membro externo

RESUMO

O tema da interdependência já foi amplamente abordado em âmbito administrativo e judicial quanto aos aspectos relacionados ao IPI, mas pouco quando relacionados ao ICMS. A pesquisa demonstra que os Estados utilizam conceitos amplos ou restritos de interdependência conforme seus próprios interesses arrecadatórios, gerando impactos significativos na incidência do imposto, especialmente na Margem de Valor Agregado (MVA), na limitação do uso de incentivos fiscais, na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST), e na transferência de créditos acumulados.

A partir da análise comparativa da legislação dos 26 Estados e do Distrito Federal, foram identificadas mais de dez categorias de efeitos tributários decorrentes dessa relação. Além de mapear os diferentes tratamentos normativos, o estudo avalia criticamente a compatibilidade dessas regras com os princípios constitucionais da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, livre iniciativa e livre concorrência.

O trabalho também analisa a validade da constituição de empresas interdependentes como estratégia de planejamento tributário, bem como os requisitos para que esse tipo de estrutura seja válido juridicamente.

Por fim, avaliam-se os reflexos da Reforma Tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025) sobre o tema, especialmente em relação ao IBS e à CBS, que passam a adotar conceito próprio de partes relacionadas e critérios de valor de mercado, reduzindo a margem para que os Estados criem normas antielisivas unilaterais. Demonstra-se que a uniformização do conceito de interdependência e a exigência de respaldo em lei complementar são essenciais para assegurar segurança jurídica, coerência sistemática e neutralidade concorrencial no tratamento das operações entre empresas interdependentes.

Palavras-chave: Interdependência, tributação, ICMS, legalidade, normas antielisivas, igualdade, planejamento tributário.

ABSTRACT

The interdependence rules have already been widely discussed at the administrative and judicial levels regarding aspects related to Federal Excise Tax (IPI), but only minimally in relation to the State VAT (ICMS). The research shows that the States employ broad or narrow concepts of interdependence according to their own revenue-raising interests, generating significant impacts on the incidence of the tax, particularly on the Value-Added Margin (MVA), on the limitation of tax incentives, on the tax basis of the ICMS due under the substitution regime (ICMS-ST), and on the transfer of accumulated credits.

Based on a comparative analysis of the legislation of the 26 States and the Federal District, more than ten categories of tax effects arising from this relationship were identified. In addition to mapping the different normative treatments, the study critically evaluates the compatibility of these rules with the constitutional principles of legality, equality, ability to pay, free enterprise, and free competition.

The work also examines the validity of establishing interdependent companies as a tax planning strategy, as well as the requirements for such a structure to be legally valid.

Finally, the study evaluates the effects of the Tax Reform (Constitutional Amendment 132/2023 and Complementary Law 214/2025) on the topic, particularly with respect to the IBS and CBS, which begin to adopt their own concept of related parties and market value criteria, thereby reducing the ability of the States to create unilateral anti-avoidance rules. The study demonstrates that the standardization of the concept of interdependence and the requirement of support in a complementary law are essential to ensure legal certainty, systemic coherence, and competitive neutrality in the treatment of operations between interdependent companies.

Keywords: Interdependence, taxation, State VAT (ICMS), legality, tax avoidance rules, equality, tax planning.

SUMÁRIO

1. Introdução e contextualização fática	7
2. Referencial normativo	12
2.1. Conceito de interdependência para fins federais.....	12
2.2. Conceito de interdependência para fins do ICMS.....	17
2.3. Razões para operar com empresas interdependentes	21
3. Referencial Teórico	25
4. Abordagem analítica	30
4.1. Implicações da interdependência para a legislação estadual	30
4.1.1. Acre (AC).....	30
4.1.2. Alagoas (AL).....	31
4.1.3. Amapá (AP).....	31
4.1.4. Amazonas (AM).....	32
4.1.5. Bahia (BA).....	34
4.1.6. Ceará (CE)	35
4.1.7. Distrito Federal (DF).....	35
4.1.8. Espírito Santo (ES).....	36
4.1.9. Goiás (GO).....	36
4.1.10. Maranhão (MA)	38
4.1.11. Mato Grosso (MT)	38
4.1.12. Mato Grosso do Sul (MS).....	39
4.1.13. Minas Gerais (MG).....	39
4.1.14. Pará (PA).....	41
4.1.15. Paraíba (PB).....	43
4.1.16. Paraná (PR)	43
4.1.17. Pernambuco (PE).....	44
4.1.18. Piauí (PI)	44
4.1.19. Rio de Janeiro (RJ)	45
4.1.20. Rio Grande do Norte (RN).....	47
4.1.21. Rio Grande do Sul (RS)	47
4.1.22. Rondônia (RO)	48
4.1.23. Roraima (RR)	49

4.1.24. Santa Catarina (SC)	50
4.1.25. São Paulo (SP).....	51
4.1.26. Sergipe (SE).....	54
4.1.27. Tocantins (TO)	55
4.2. Resumo da abordagem dada pelos Estados	55
4.2.1. Aumento na Margem de Valor Agregado (MVA).....	57
4.2.2. Limitação do uso de benefícios fiscais	58
4.2.3. Uso do valor tributável mínimo de IPI.....	59
4.2.4. Inclusão do frete como preço da mercadoria	60
4.2.5. Limitação da transferência de crédito acumulado de ICMS	62
4.2.6. Adoção do preço da operação subsequente como base do ICMS-ST.....	63
4.2.7. Inaplicabilidade do ICMS-ST	64
4.2.8. Responsabilização de empresa interdependente.....	65
4.2.9. Inclusão do serviço de montagem na base de cálculo da venda	68
4.2.10. Diferimento entre empresas interdependentes.....	69
4.2.11. Transferência de ressarcimento de ICMS-ST	70
5. Limites legislativos e administrativos para intervenção nas operações entre interdependentes	72
5.1. Reestruturação de negócios para atuar com empresas interdependentes.....	72
5.1.1. Simulação, fraude e abuso e jurisprudência sobre o tema.....	73
5.1.1.1. Aplicação desses conceitos para fins estaduais.....	81
5.1.2. Limites para constituição de uma empresa interdependente como forma de economia tributária	83
5.2. Princípio da legalidade.....	90
5.3. Princípio da igualdade	100
5.4. Norma antielisiva	108
6. Propositura de abordagem que não infringe a lógica constitucional.....	118
6.1. Aplicação dos demais conceitos da legislação ao ICMS	118
6.2. Demais critérios propostos para a não infringência da lógica constitucional	124
7. Reforma Tributária	128
8. Conclusão	132
Referência Bibliográfica	139

1. Introdução e contextualização fática

Em diversas passagens da legislação tributária, buscou-se criar regras específicas para evitar que os contribuintes manipulem preços em operações entre empresas do mesmo grupo econômico e recolham menos tributos. Para tanto, adotou-se determinados conceitos como o de “empresas vinculadas”, “partes relacionadas” ou “empresas interdependentes”. Geralmente, esses conceitos são mais adotados para fins da tributação federal.

Por exemplo, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)¹ determina que, em operações entre empresas interdependentes, seja observado um valor mínimo que sirva de base de cálculo para o recolhimento do imposto. Por sua vez, a Lei nº 9.430/1996 trata dos métodos de preços de transferência e institui regras específicas acerca da dedutibilidade de custos e arbitramento de receitas nas operações praticadas entre pessoas vinculadas no Brasil com outras domiciliadas no exterior.² É possível notar que, embora nem sempre a legislação federal adote o mesmo conceito para fins tributários, há uma variação coerente na extensão do conceito de empresas vinculadas ou, nas legislações mais recentes, de partes relacionadas.³

Contudo, a legislação estadual não segue da mesma maneira. Por vezes, a legislação do ICMS adota um conceito amplo de interdependência quando pretende tributar determinadas operações e, em outras situações, reduz o mesmo conceito quando garante direitos aos contribuintes.

Além disso, no mesmo intuito de aumentar a tributação nas operações entre empresas interdependentes, ou alcançar determinadas transações pela tributação do ICMS, os Estados criam regras excepcionais que podem esbarrar na violação de princípios constitucionais.

¹ Lei 4502/1964, art. 42 e Regulamento do IPI, Decreto 7212/2010, art. 195.

² O conceito de pessoas vinculadas está no art. 23, Lei nº 9.430/1996.

³ Outro exemplo é a Lei 14.596/23 que trata de preços de transferência e a Lei Complementar nº 214/2025 que instituiu a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Esta pesquisa analisa se as regras previstas nas legislações de todos os Estados podem tratar livremente sobre o tema da interdependência e se podem adotar conceitos diferentes para atingir determinadas operações ou aumentar a tributação, quando não há normas hierarquicamente superiores que tragam definições de maneira clara.

Ademais, diversas das abordagens dadas unilateralmente pelos Estados quando tratam de operações entre empresas interdependentes visam aumentar a tributação em razão de algum tipo de planejamento que o contribuinte pode adotar como forma de diminuição da carga de ICMS.

Inicialmente, uma estrutura de operações realizadas entre empresas interdependentes, por si só, não viola a legislação e tampouco revela fraude, simulação ou abuso. Isto porque o contribuinte deve ser livre para estruturar seus negócios, inclusive buscando soluções (lícitas) para redução da carga tributária sobre os produtos comercializados.

Assim, o fator comum de todas as legislações estaduais é geralmente evitar a adoção de planejamento tributário pelos contribuintes. Portanto, com base na possibilidade e legalidade do planejamento tributário na legislação brasileira, analisou-se se, de fato, as legislações estaduais deveriam possuir essa liberdade de criar seus próprios conceitos e impor aumentos na tributação do ICMS em operações entre empresas interdependentes.

Por exemplo, algumas legislações estaduais definiram a Margem de Valor Agregado (MVA) para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) nas operações com alguns produtos⁴ em patamar muito superior aos parâmetros de mercado e aos parâmetros aplicados aos demais contribuintes (que não interdependentes), independentemente dos preços praticados. Há situações, também, em que a legislação estadual limita o uso de incentivos fiscais quando as operações são praticadas entre empresas interdependentes, ou, ainda, cria bases de cálculos distintas para fins do ICMS-ST para operações praticadas por tais empresas.

⁴ Por exemplo: Portaria SRE nº 12/2022 do Estado de São Paulo.

Por outro lado, em situações em que a legislação trata de vantagens aos contribuintes, são adotados conceitos restritos de empresas interdependentes⁵, como forma de limitar os direitos desses contribuintes.

É importante mencionar que o tema da interdependência é complexo e envolve diversos aspectos. Podemos citar ao menos 3 (três) abordagens que o tema pode ter:

- (i) A primeira delas é a questão conceitual, ou seja, qual seria o conceito válido a ser seguido pelos Estados e se os Estados podem se valer de conceitos da legislação de preços de transferência (que conceituou “partes relacionadas”, aproximando-se das diretrizes da OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), ou de grupo econômico da Lei nº 6.404/1976⁶ (chamada comumente de Lei das S.A.).
- (ii) Outra abordagem está relacionada à análise da definição de interdependência adotada por cada unidade federativa, e se essas definições estaduais seriam válidas frente ao conceito mais adequado.
- (iii) Por fim, o tema da interdependência pode ser analisado sob o ponto de vista da validade dos efeitos que a legislação estadual pode atribuir aos contribuintes e se essas legislações podem usar esses conceitos para atingir determinadas operações.

Este estudo tem maior foco nessa última abordagem, muito embora a questão conceitual e a validade das legislações estaduais também tenham sido analisadas como suporte para aprofundar a avaliação dos efeitos das legislações estaduais.

Nesse sentido, após a análise conceitual e normativa, feita no capítulo 2, foram avaliadas as razões e as vantagens pelas quais os contribuintes optam por se reorganizarem com intuito de operar com empresas interdependentes.

⁵ Por exemplo: art. 73, §1º, do RICMS/SP.

⁶ Art. 265 e seguintes.

No capítulo 3, delimitamos a base teórica, com o entendimento da doutrina e linhas de posicionamento acerca do planejamento tributário válido.

Após, no capítulo 4, analisamos todas as passagens das legislações dos 26 Estados e do Distrito Federal, demonstrando-se quais são as situações em que foram criadas regras específicas para atingir as operações entre empresas interdependentes.

Ademais, a atuação entre empresas interdependentes foi ponderada com base nas definições de simulação, fraude e abuso, à luz da evolução da jurisprudência acerca do planejamento tributário de contribuintes que segregaram as operações como forma de diminuir a carga tributária. A pesquisa, ainda, cria uma visão crítica acerca dos limites que o executivo estadual possui na criação de conceitos tributários e regras que visem aumentar a carga tributária. Essas questões estão abordadas no capítulo 5, tendo-se em vista os princípios da legalidade e da igualdade, bem como da aplicabilidade de normas antielisivas para essa relação de interdependência, analisando-se quais os parâmetros estabelecidos pela doutrina e jurisprudência para tanto.

Ainda no capítulo 5, são avaliadas as alternativas para que o contribuinte não se sujeite aos obstáculos colocados pela legislação que aumentam a carga tributária ou limitam a utilização de benefícios fiscais.

Também nesse capítulo foram analisados quais os limites legislativos e administrativos para intervenção em operações entre empresas interdependentes, com base nos conceitos da simulação, fraude, abuso e, ainda, com base nos princípios da legalidade e da igualdade.

No capítulo 6, avaliamos qual seria a melhor abordagem da legislação e da fiscalização quando se trata de operações entre empresas interdependentes sem infringência da lógica constitucional. Nesse capítulo, incluiu-se a verificação quanto ao conceito mais adequado que as legislações estaduais deveriam adotar, bem como

os demais aspectos propostos para que as normas estaduais estejam em consonância com a Constituição da República.

Além disso, no capítulo 7, é realizada a análise das operações entre empresas interdependentes para fins da Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e instituída pela Lei Complementar nº 214/2025. Avaliou-se, ainda, se os conceitos aqui trazidos e a lógica existente ao ICMS também são aplicáveis ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e ao Imposto Seletivo (IS).

Ao final dos capítulos, o que se almeja demonstrar é que as legislações estaduais adotam presunções genéricas de que o contribuinte que opera com empresas interdependentes somente está assim atuando com o intuito de economizar ICMS. Ao agir assim, as legislações acabam por aplicar limitações à liberdade individual de se auto-organizar, bem como esbarram em princípios constitucionais sob o pretexto de evitar o pagamento a menor do ICMS.

Por fim, pretende-se investigar se a maioria das normas estaduais que tratam das empresas interdependentes são vistas como normas antielisivas, e se haveria liberdade para que os estados regulassem unilateralmente aspectos relacionados às empresas interdependentes sem a existência de parâmetros claros e, finalmente, sem a violação de determinações constitucionais.

2. Referencial normativo

Primeiramente, é necessária a análise da diferenciação conceitual e da abordagem dada pela legislação federal e estadual quanto ao tema da interdependência empresarial.

2.1. Conceito de interdependência para fins federais

Para fins federais, a questão mais debatida sobre empresas interdependentes diz respeito à definição da base de cálculo do IPI (imposto sobre produtos industrializados).

O Código Tributário Nacional (CTN) trouxe regras específicas acerca da base de cálculo do IPI quando da saída de mercadorias do estabelecimento industrial ou equiparado, permitindo-se que, na falta de valor da operação de saída, a base de cálculo seria o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente, conforme segue:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

(...)

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

Contudo, o CTN não tratou do conceito de empresas interdependentes, o que foi feito pela Lei nº 4.502/1964:

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 exerçam funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação;

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 fôr 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.

Posteriormente, os Regulamentos do IPI⁷ previram regras específicas sobre a base de cálculo do imposto, definindo que, em operações entre empresas que mantenham relação de interdependência, deve ser adotado um valor tributável mínimo correspondente ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente.⁸

Como lembra Carlos Augusto Daniel Neto e Diego Diniz Ribeiro,⁹ a origem dessa regra decorre do fato de que

era comum que empresas industriais criassem estabelecimentos atacadistas para dar saída aos seus produtos industrializados com um baixo valor de operação e estabelecendo o preço adequado apenas na venda ao varejo, com a finalidade de erodir a base tributável do IPI.

⁷ Decreto nº 4.544/2002, revogado pelo, atualmente vigente, Decreto nº 7.212/2010.

⁸ Art. 195, I, RIPI.

⁹ DANIEL NETO, Carlos Augusto e RIBEIRO, Diego Diniz. O Valor Tributável Mínimo (VTM) no IPI e o conceito de "Praça" na sua apuração. Revista Direito Tributário Atual, nº 39, São Paulo: IBDT, 2018. p.7.

Trata-se, portanto, de norma antielisiva específica criada para evitar que o contribuinte pratique preços mais baixos nas operações com suas empresas interdependentes visando diminuir a incidência do IPI na cadeia de circulação de seus produtos.

Pela análise de algumas regras estaduais (que trataremos adiante), nota-se que há uma semelhança acerca do motivo de criação dessas regras em relação ao ICMS, especialmente quanto ao ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST). Isto porque um grupo econômico pode ter uma indústria e constituir um estabelecimento comercial (empresa distinta com outra raiz de CNPJ), para aplicar um baixo valor de operação (venda) e recolher o ICMS-ST nessa etapa, com um valor mais baixo daquele que seria recolhido caso a venda fosse feita diretamente a um terceiro.

Embora haja discussões interessantes a respeito de aspectos relacionados com a interdependência para fins do IPI¹⁰, como a extensão do conceito de praça para fins de determinação do valor tributável mínimo, a intenção deste estudo é focar na problemática envolvendo a ausência de um conceito uniforme de interdependência para fins do ICMS, e principalmente analisar a adequação e validade dos efeitos que a legislação estadual pode atribuir aos contribuintes.

De qualquer forma, a definição do IPI é de extrema importância pois, conforme já mencionado, a legislação do ICMS, por vezes, adota o mesmo conceito. Mas as legislações estaduais também restringem esse conceito quando parece ser mais conveniente, como veremos a seguir.

Ademais, a legislação federal traz conceitos semelhantes, como o de “partes relacionadas”, “grupo econômico” ou “grupo de empresas”. Esses conceitos, embora semelhantes, não são equivalentes, cada qual tendo a sua peculiaridade.

¹⁰ Vide ALBUQUERQUE, Fabrício Sarmanho de. O conceito de praça na jurisprudência do CARF. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, Belo Horizonte, nov./dez. 2019, v. 17, n. 102, p. 103-120.

A legislação que dispõe sobre as regras de preços de transferência¹¹ considera que as partes são relacionadas quando *“uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que diverjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis”*.

Ademais, a própria legislação já pressupõe que algumas situações em que as partes são presumidamente consideradas relacionadas, por exemplo, o controlador e as suas controladas, as entidades que estiverem, direta ou indiretamente, sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular detiver 20% (vinte por cento) ou mais do capital social de cada uma, as entidades em que os mesmos sócios ou acionistas, ou os seus cônjuges, companheiros, parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, detiverem no mínimo 20% (vinte por cento) do capital social de cada uma¹².

Outra situação prevista na legislação acerca das partes relacionadas está na Lei Complementar nº 214/2025, a qual instituiu os tributos da chamada Reforma Tributária, ou seja, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS). Essa legislação seguiu a mesma lógica e praticamente copia a legislação de preços de transferência sobre partes relacionadas. Isto é, inicialmente a Lei Complementar nº 214/2025 determina que as são partes relacionadas quando uma exerce influência sobre a outra, que possa levar ao estabelecimento de termos e condições distintas em comparação entre partes não relacionadas em operações comparáveis¹³. Após, lista algumas situações em que as partes se presumem relacionadas, como o controlador e as suas controladas, as coligadas e demais situações semelhantes à legislação de preços de transferência.¹⁴

Além disso, há a previsão das regras de subcapitalização, que tratam da dedutibilidade dos juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, considerada vinculada¹⁵. A legislação

¹¹ Art. 4º, da Lei nº 14.596/2023.

¹² As demais situações estão no art. 4º, § 1º, da Lei nº 14.596/2023.

¹³ Art. 5º, §2º, Lei Complementar nº 214/2025.

¹⁴ Art. 5º, §3º, Lei Complementar nº 214/2025.

¹⁵ Art. 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011.

elena diversas situações que em que as pessoas são vinculadas como, por exemplo, a matriz localizada no exterior, a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica, dentre outras situações.

Há, ainda, a definição de “grupo econômico” na legislação, notadamente na legislação trabalhista. A CLT (Consolidação das Leis do Trabalho)¹⁶ define grupo econômico quando uma ou mais empresas, embora tenham personalidade jurídica própria, estão sob a direção, controle ou administração de outra¹⁷. Ademais, a CLT determina que *“não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.”*

A chamada Lei das S.A. (Lei nº 6.404/1976)¹⁸ prevê o conceito de “grupo de sociedades”, quando a sociedade controladora e suas controladas se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

Nos capítulos finais deste estudo tratamos em detalhes da relação desses conceitos com a lógica aplicável às operações entre interdependentes para fins do ICMS, bem como se seria possível adotar algum desses conceitos para fins dos efeitos da legislação estadual, ou se faria mais sentido adotar o conceito já previsto na Lei Complementar nº 87/1996. No entanto, como mencionado, essa análise conceitual é realizada como suporte, uma vez que o foco do trabalho é a avaliação dos efeitos e limites das legislações estaduais ao instituírem regras que se relacionem com as empresas interdependentes.

¹⁶ Decreto-Lei nº 5.452/1943.

¹⁷ Art. 2º. § 2º, CLT.

¹⁸ Art. 265 da Lei nº 6.404/1976.

De qualquer forma, muito embora a legislação tenha diversos espectros de conceitos de interdependência, ou conceitos próximos, como grupo econômico ou partes relacionadas, é possível notar que as legislações estaduais ou possuem seus próprios conceitos, ou se aproximam ao conceito do IPI, conforme tratado a seguir.

2.2. Conceito de interdependência para fins do ICMS

O único conceito de “empresas interdependentes” previsto em Lei Complementar, para fins do ICMS, está previsto na Lei Complementar nº 87/1996. Contudo, esse conceito aplica-se a uma questão específica referente ao frete cobrado nas operações com empresas interdependentes (conceito mencionado abaixo).¹⁹

Havia uma regra na própria Lei Complementar que regulava a base de cálculo em operações interestaduais de transferência, prevista no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/1996 (o dispositivo foi revogado em 2023, após a discussão na Ação Direta de Constitucionalidade nº 49, que tratava da incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre contribuintes da mesma titularidade).

Essa regra servia para que um contribuinte não adotasse uma base de cálculo artificial em uma operação de transferência que gerará um crédito do imposto em outro Estado. Assim, determinava-se que a base de cálculo na operação de transferência interestadual deveria ser o valor correspondente à entrada mais recente no caso transferências feitas por estabelecimento comercial, ou o custo de produção nas transferências feitas por estabelecimento industrial ou, por fim, o preço corrente no mercado atacadista no caso de mercadorias não industrializadas.²⁰ Hoje, tais regras de ICMS na operação de transferência são tratadas pelo Convênio ICMS nº 109/2024.

¹⁹ Art. 17, parágrafo único, da Lei Complementar nº 87/1996.

²⁰ § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

No entanto, o objeto deste estudo não diz respeito às operações de transferências, mas sim operações de venda realizadas entre empresas interdependentes (raízes de CNPJ distintas).

As demais situações em que a legislação trata de impactos de ICMS para operações entre empresas interdependentes não estão na Lei Complementar nº 87/1996, mas são todas advindas de decretos estaduais, portarias emitidas pelo executivo estadual, convênios ou outras normas infraconstitucionais e infralegais.

O único conceito previsto na Lei Complementar nº 87/1996 passou a não ser respeitado pelas legislações estaduais, as quais adotaram diversas extensões de empresas interdependentes, ora baseando-se no conceito utilizado para fins do IPI, ora criando os seus próprios conceitos.

Contudo, em princípio, quando o Executivo estadual amplia o conceito de empresas interdependentes para fins de alcançar ou aumentar a tributação sobre determinadas operações, esbarra-se na limitação imposta pela Constituição da República no art. 146, III, segundo o qual as normas gerais referentes a fato gerador, base de cálculo e contribuintes serão tratadas exclusivamente por lei complementar. Adiante serão tratadas todas as situações em que as legislações estaduais foram além do conceito previsto na Lei Complementar nº 87/1996, e criaram regras próprias relacionadas às empresas interdependentes, bem como as suas consequências tributárias.

Abaixo demonstramos alguns exemplos da variação de conceitos sobre 'empresas interdependentes' previstos na legislação:

Conceito previsto na Lei Complementar nº 87/1996 sobre base de cálculo do ICMS nos casos de valor elevado de frete nas operações entre interdependentes (art. 17, LC 87/96)

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.

Margem de valor agregado produtos cosméticos e perfumaria entre empresas interdependentes (MVA de 177,19% - art. 1º, §1º, Portaria SRE nº 12/2022)

§ 2º - Para fins do disposto no § 1º, consideram-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% do capital da outra;

2 - uma delas tiver participação na outra de 15% 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 (Lei federal 4.502/64, art. 42, I, e Lei federal 7.798/89, art. 9º);

3 - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei federal 4.502/64, art. 42, II);

4 - uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20%, no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50%, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei federal 4.502/64, art. 42, III);

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 (Lei federal 4.502/64, art. 42, parágrafo único, "a");

6 - uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei federal 4.502/64, art. 42, parágrafo único, "b");

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

Transferência de crédito de ICMS acumulado (art. 73, RICMS/SP)

Artigo 73 - O crédito acumulado poderá ser transferido:

II - para estabelecimento de **empresa interdependente**, observado o disposto no § 1º, mediante prévio reconhecimento da interdependência pela Secretaria da Fazenda;

§ 1º - Para efeito do inciso II, consideram-se interdependentes duas empresas quando:

1 - uma delas, por si, for titular de 50% (cinquenta por cento) ou mais do capital da outra;

2 - seus sócios ou acionistas forem titulares de capital social não inferior a 50% (cinquenta por cento) em uma e a 30% (trinta por cento) na outra.

Impossibilidade de aproveitamento de benefício fiscal no setor de informática (art. 1º, Decreto Estadual nº 51.624/2007)

§ 3º - O crédito previsto no "caput":

2 - não se aplica em relação às saídas destinadas:

c) a outro estabelecimento de empresa com a qual o estabelecimento fabricante referido no "caput" mantiver **relação de interdependência**, nos termos do § 6º;

(...)

§ 6º - Para fins do previsto na alínea “c” do item 2 do § 3º, consideram-se estabelecimentos de **empresas interdependentes** quando, alternativamente:

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 (Lei federal 4.502/64, art. 42, I, e Lei federal 7.798/89, art. 9º);

3 - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei federal 4.502/64, art. 42, II);

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 (Lei federal 4.502/64, art. 42, III);

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 (Lei federal 4.502/64, art. 42, parágrafo único, “a”);

6 - uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei federal 4.502/64, art. 42, parágrafo único, “b”);

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

Acima, demos exemplos previstos na Lei Complementar nº 87/1996 e da legislação de São Paulo. Contudo, na legislação dos demais Estados também há divergências, o que provoca discussões sobre o mencionado conceito e sobre a liberdade que os Estados possuem para criar suas próprias regras relacionadas ao tema, como demonstraremos adiante.

É possível notar que a legislação ora adota um conceito mais restrito, aproximando-se do conceito previsto na Lei Complementar nº 87/1996, ora adota um conceito mais amplo, aproximando-se do conceito previsto no Regulamento do IPI.²¹

Na terceira hipótese acima, que trata da permissão de transferência de crédito acumulado para outros contribuintes e notadamente é algo benéfico ao próprio contribuinte, a Fazenda do Estado de São Paulo adotou o conceito mais restrito, de forma a diminuir as hipóteses em que o crédito acumulado pode ser transferido.

Já, na segunda hipótese acima, em que a Secretaria da Fazenda fixa a Margem de Valor Agregado (MVA) para aumentar a base para o cálculo do ICMS devido por

²¹ Decreto nº 7.212/2010, art. 612.

substituição tributária, procurou-se ampliar as hipóteses nas quais a MVA de 177,19% será aplicável. Isso faz com que determinadas operações sejam alcançadas por uma MVA altíssima, sendo que não haveria respaldo na Lei Complementar do ICMS (Lei Complementar nº 87/1996) para tratar da base de cálculo do imposto.

Portanto, serão analisadas quais as implicações práticas da interdependência para as operações dos contribuintes, se caberia ao executivo estadual criar suas próprias regras ou adotar seus conceitos próprios de interdependência, e o que o contribuinte pode fazer para não se sujeitar aos obstáculos e aumento da tributação devido a esse fato.

2.3. Razões para operar com empresas interdependentes

Diversas são as razões para as contribuintes operarem com empresas interdependentes. Geralmente, faz parte do planejamento tributário de algumas empresas a criação de uma empresa interdependente para diminuição da carga tributária incidente sobre suas mercadorias.

Obviamente, pode ser conveniente operar com empresas interdependentes por questões corporativas, comerciais, logísticas, dentre outras, porém, o componente tributário nesse aspecto pode ser vantajoso.

Por exemplo, o uso de empresa interdependente é uma estratégia muito comum nas indústrias que fabricam bens sujeitos à tributação pelo PIS/Pasep e pela Cofins pelo regime monofásico.

Basicamente, nesse regime, as contribuições são devidas apenas sobre a receita de vendas da indústria ou importador, com uma alíquota maior do que a devida pelo regime geral (cumulativo ou não cumulativo), sendo que as vendas subsequentes pelas empresas comerciais são feitas sem a tributação pelas mencionadas contribuições.²²

²² Por exemplo, Lei nº 10.147/2000: Art. 1º. A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento

Assim, as indústrias que vendem produtos sujeitos a esse regime criam uma empresa interdependente (comercial distribuidora), e concentram a margem de lucro nessa empresa. Na venda da indústria, opta-se por inserir uma baixa margem de lucro, recolhendo-se as contribuições sobre uma base de cálculo menor do que seria adotada caso o produto fosse vendido a um terceiro.

Na venda subsequente realizada pela empresa comercial interdependente, opta-se por inserir uma maior margem, sendo que essa venda não será tributada pelas contribuições, uma vez que as contribuições sob o regime monofásico já foram recolhidas nas vendas pela indústria.

Sem entrar ainda nos detalhes de quais parâmetros devem ser observados para isso não se tornar um planejamento abusivo, trata-se de planejamento comum e que diminui a incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins devidas sobre o produto vendido.

É um tipo de planejamento tributário muito comum nos segmentos de medicamento²³, cosméticos e higiene pessoal²⁴, máquinas e veículos²⁵, autopeças²⁶, câmaras de ar e pneus²⁷ e combustíveis²⁸.

da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);

²³ Art. 1º, I, 'a', Lei 10.147/2000.

²⁴ Art. 1º, I, 'b', Lei 10.147/2000.

²⁵ Art. 1º, Lei 10.485/2002.

²⁶ Art. 3º, II, Lei 10.485/2002.

²⁷ Art. 5º, Lei 10.485/2002.

²⁸ Art. 4º, Lei 9.718/1998.

Outra razão para operar com empresas interdependentes é a tentativa de diminuição do ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST). Geralmente, no regime de ICMS-ST, o imposto é devido na primeira saída da indústria ou importador.

Ou seja, de forma semelhante ao que ocorre no mencionado regime monofásico de PIS/COFINS (e, neste momento, sem entrar nos detalhes acerca do cálculo do imposto), o ICMS-ST é devido na primeira saída da indústria ou importadora, sendo que a empresa comercial que recebe a mercadoria não registra o crédito do ICMS e tampouco debita o imposto na saída subsequente. O ICMS-ST é, portanto, a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto a um ente do início da cadeia de circulação, presumindo-se a ocorrência do fato gerador, que seria as próximas saídas dentro do mesmo Estado.

Em outras palavras, na estrutura de uma indústria ou importadora vendendo um produto para a sua empresa comercial interdependente, o ICMS-ST, em regra, seria devido na primeira saída, sendo que a comercial interdependente não registra o crédito do imposto e tampouco debita o ICMS em sua próxima saída.

Assim, diminuindo-se a margem de lucro na operação de saída da indústria ou importadora para a comercial interdependente, pode-se recolher menos ICMS-ST em comparação com um cenário no qual a indústria ou importadora venderia diretamente a um terceiro, pelo valor de mercado.

Da mesma forma, sem considerar a parâmetros para não se considerar essa estrutura como um planejamento abusivo, trata-se de uma possibilidade capaz de reduzir a carga de ICMS sobre o produto comercializado. Contudo, como veremos adiante, alguns Estados já criaram mecanismos para aumentar a tributação do ICMS e ICMS-ST quando essa estrutura é adotada.

Ainda que possa parecer legítimo o propósito de haver normas específicas antielisivas para lidar com questões relacionadas ao ICMS assim como há para o IPI, o problema é que os Estados, ao criarem essas regras específicas, partem do pressuposto que todos os contribuintes que realizam operações com empresas

interdependentes praticam preços abaixo de mercado, ou sem margens de lucro. Como demonstraremos, isso pode acabar por onerar injustificadamente as operações e violar princípios constitucionais.

No que se refere ao IPI, o planejamento que envolve a criação de empresa interdependente não possui muitos impactos, uma vez que, conforme já mencionado, nas operações entre empresas interdependentes (por exemplo, venda por uma indústria para uma empresa comercial que seja sua interdependente²⁹), deve-se observar a regra do valor tributável mínimo. Ademais, a lógica do IPI é diferente em comparação ao ICMS, já que o IPI incide apenas uma vez no início da cadeia (saída do produto industrializado ou equiparado), diferente, portanto, do ICMS que incide em toda a circulação de mercadoria.

Ou seja, a base de cálculo do IPI na saída da indústria, nesse caso, não poderá ser inferior *“ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência”*.³⁰

Portanto, quanto ao IPI, a própria legislação já criou um mecanismo para evitar que o contribuinte use o planejamento mencionado para recolher menos imposto sobre o produto comercializado.

Em resumo, além das razões logísticas, comerciais ou corporativas, a adoção da estrutura que envolve operações com empresas interdependentes pode representar um ganho tributário significativo.

²⁹ Nos termos do art. 612 do RIPI/2010.

³⁰ Art. 195, I, RIPI/2010.

3. Referencial Teórico

Como mencionado, a maioria das previsões das legislações estaduais que tratam das operações entre empresas interdependentes visam aumentar a tributação pelo ICMS em situações em que os contribuintes poderiam ter alguma vantagem tributária em operar com empresas interdependentes.

Assim, é necessário analisar, inicialmente, quais são os parâmetros mencionados pela doutrina acerca dos planejamentos tributários aceitáveis ou não.

Marco Aurélio Greco cita três fases do planejamento tributário. A primeira fase foi conceituada pelo autor como liberdade salvo simulação, o que seria o relacionamento entre o fisco e o contribuinte a partir de uma liberdade absoluta de que está investido o indivíduo. Sob essa perspectiva, o indivíduo poderia agir como bem entender para dispor sobre seus negócios, salvo atos ilícitos, realizados depois do fato gerador ou com simulação.³¹ Como lembra o autor, a principal consequência dessa visão foi a proliferação de operações meramente formais em que a grande pergunta era saber se numérica e contabilmente tudo estaria correto.³²

Na segunda fase, o autor cita que a análise da temática “planejamento fiscal” deve agregar, ao lado de valores propriedade e segurança, também os valores igualdade, solidariedade e justiça.³³ Além disso, nessa fase, o planejamento fiscal deveria ter necessariamente uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar etc., que seja causa fundamental do negócio e que o justifique.³⁴ Como cita em sua obra: “*A evolução do debate está em, na primeira fase, vir primeiro o objetivo de não pagar, enquanto na segunda fase (para afastar o abuso) vem primeiro o motivo não tributário.*”³⁵

³¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004. p.115.

³² GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p.120.

³³ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p.179.

³⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p.192.

³⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p.214.

A terceira fase seria objeto da análise do planejamento tributário à luz da capacidade contributiva. Na visão do autor,³⁶

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.

Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.

Como lembra Fábio Piovezan Bozza, os segmentos da doutrina polarizaram-se entre o que se convencionou chamar de “os defensores da liberdade” (visão liberal) e “os defensores da solidariedade” (visão solidária). Na visão do autor:³⁷

Em linhas gerais, os adeptos da visão liberal professam os ideais desenvolvidos pela doutrina tributária majoritária desde o advento do CTN (essencialmente a defesa da legalidade tributária e da segurança jurídica) e censuram a posição defendida por parcela da doutrina de conferir supereficácia normativa a alguns princípios (capacidade contributiva, solidariedade, isonomia) e subeficácia a outros (justamente, legalidade e segurança jurídica).

(...)

Já os adeptos da mudança, que forma a chamada visão solidária, preconizam o ideal pós-positivista de reaproximar a Ética e o Direito. Ao explorar a noção de Estado Democrático de Direito, adotada pelo Brasil na CF/88, procuram equalizar princípios, regras e valores que informam o Estado Social com aqueles que representam o Estado de Direito, com a finalidade de concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil – notadamente o de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I). Como resultado, embora a liberdade e a propriedade privada continuem constitucionalmente protegidas, outros valores, também constitucionalmente previstos, ganhariam peso e influência na análise dos atos de natureza privada, a exemplo da isonomia, da solidariedade, da dignidade da pessoa humana, da capacidade contributiva e da cidadania.

³⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p.281.

³⁷ BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.252-253.

Assim, de outro lado, podemos listar outra parte da doutrina que dá maior importância à possibilidade do contribuinte de se auto-organizar da maneira menos onerosa, que alinham o seu entendimento com foco maior na liberdade do indivíduo.

Nesse sentido, citamos que Ricardo Mariz de Oliveira defende que o planejamento tributário deve ser visto como o exercício normal da liberdade de organização patrimonial e das atividades econômicas:³⁸

como há liberdade para praticar ou não o fato gerador, a consequência lógica, mesmo sem considerar outras garantias constitucionais, é ser lícito planejar e organizar as atividades econômicas com vistas a não incorrer em obrigação tributária, ou a incorrer em obrigação menos onerosa ou postergá-la, tanto quanto é lícito planejar todas as etapas e todos os aspectos da estrutura patrimonial e da cadeia produtiva de lucros.

Ainda alinhado a esse posicionamento mais direcionado ao caminho da liberdade de se auto-organizar sob o ponto de vista tributário, com o que concordamos, Martha Leão lembra que não deve haver um sopesamento entre a liberdade individual e o direito coletivo como forma de exigência de tributos:³⁹

Foi exatamente para assegurar o âmbito da liberdade dos cidadãos que a Constituição definiu as regras e impôs limites ao exercício do poder tributário. Fora daquelas regras, a contribuição para o bem-estar social dependerá de atitudes individuais de cada um, que não podem ser forçadas pelo Estado a partir de um instrumento como a tributação. Evidentemente, contudo, que a liberdade não é um direito absoluto. Não é isso que se defende ao falar em direito ao planejamento tributário e à economia tributária. Mas a liberdade enquanto direito fundamental reconhecido pela Constituição só pode ser limitada nos termos definidos pelas normas constitucionais, e isso não deve ser contraposto como um direito individual *versus* um direito coletivo (social). E não deve pela singela razão de que não se trata da liberdade de um indivíduo, mas da liberdade de todos, de atuarem sem ser constrangidos pelo Estado no exercício de suas competências tributárias *fora* do âmbito de poder definido pela própria Constituição.

³⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Planejamento Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n.47. p. 619. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral.

³⁹ LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos. São Paulo: Malheiros. 2018. p.77.

Podemos ainda citar as lições de Ruy Barbosa Nogueira, ao enunciar que⁴⁰

(...) desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante formas normais, legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele está apenas utilizando-se de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O Fisco não pode influir na estruturação jurídica privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação.

Não se propõe, neste estudo, que a liberdade seja avaliada com maior importância em relação aos demais princípios até porque, como bem lembra Martha Leão, os princípios estão interligados:⁴¹

A legalidade e a liberdade (...) estão intimamente vinculadas, embora exerçam funções distintas. A legalidade irá assegurar a segurança para o exercício das liberdades, garantindo-a, ao mesmo tempo em que esta exerce influência para a participação na criação das regras gerais, exatamente em decorrência do reconhecimento da autonomia pessoal e da liberdade individual. Não há liberdade em um Estado de Direito sem legalidade.

Em que pese a que cada um desses princípios tenha uma função e uma eficácia diferente, eles estão interligados em uma relação de necessidade.

Portanto, como mencionaremos adiante, não deveria haver uma sobreposição, seja da liberdade, seja do direito coletivo, em relação à legalidade para atingir ou deixar de atingir determinadas operações ou situações quando a própria Constituição não dê o suporte para tanto.

Diante desse referencial teórico, e com um entendimento mais alinhado com os autores que defendem a maior liberdade e possibilidade de o contribuinte se auto-organizar da maneira menos onerosa, desde que, obviamente, dentro dos ditames constitucionais, passamos a analisar as passagens das legislações estaduais.

⁴⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da interpretação e da aplicação das leis tributárias. 2ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1965. p.65.

⁴¹ LEÃO, Martha Toribio. *Op. cit.* p. 86.

Ao final, avaliamos quais deveriam ser os limites da legislação e das fiscalizações e até que ponto deveria haver liberdade de os Estados legislarem e atingirem operações realizadas entre empresas interdependentes.

4. Abordagem analítica

Feita a avaliação conceitual da diferenciação dada pela legislação federal e estadual e das razões para operar com empresas interdependentes, passamos à análise das consequências previstas nas legislações estaduais para grupos econômicos que desejam realizar essas transações.

4.1. Implicações da interdependência para a legislação estadual

Quando a legislação faz com o contribuinte adote determinada base de cálculo por realizar operação com empresa interdependente, como no caso de adoção de MVA altíssima para alguns produtos, o contribuinte se vê obrigado a aumentar o preço do produto para repassar a carga tributária do imposto, impactando, assim, na precificação do seu produto ou na redução de seu lucro para conseguir realizar as vendas.

Da mesma forma, quando proíbe a adoção de determinado benefício fiscal por realizar operação com empresa interdependente, a legislação acaba impactando toda a cadeia de circulação da mercadoria e encarecendo o produto que chega ao consumidor final. O mesmo ocorre quando a legislação busca aumentar a base de cálculo do ICMS-ST em operações entre empresas interdependentes.

Esses são apenas exemplos de como a legislação estadual se comporta ao tratar operações realizadas entre estabelecimentos interdependentes.

Abaixo, listamos como todas as legislações estaduais tratam essas operações e quais os impactos para fins do ICMS.

4.1.1. Acre (AC)

O Estado do Acre também possui poucas passagens sobre operações entre interdependentes. Basicamente, apenas há a mesma determinação do Lei Complementar nº 87/1996, no que diz respeito ao frete cobrado entre empresas

interdependentes. O conceito adotado é o mesmo da própria Lei Complementar nº 87/1996.⁴²

4.1.2. Alagoas (AL)

Em Alagoas, assim como em outros Estados, o mesmo conceito de empresas interdependentes mencionado na Lei Complementar nº 87/1996 é adotado pela legislação estadual⁴³.

4.1.3. Amapá (AP)

Da mesma forma que nos demais Estados, o Amapá traz o conceito de “empresas interdependentes” quando trata de operações de frete, quando excedem o valor de mercado.⁴⁴ O conceito é o mesmo da Lei Complementar nº 87/1996.

No entanto, ao tratar da inaplicabilidade do ICMS-ST ⁴⁵, algo que potencialmente pode aumentar a tributação aos contribuintes (já que transfere o recolhimento do imposto a um momento posterior da cadeia de circulação quando o valor da operação é maior), a legislação do Amapá adota um conceito até mais amplo que aqueles previstos na Lei Complementar nº 87/1996 e na legislação do IPI, conforme segue⁴⁶:

Art. 6º Para fins deste Anexo, considera-se:

V - que as empresas são interdependentes quando:

- a) 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;
- b) 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;
- c) uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com

⁴² Art. 14, RICMS/AC.

⁴³ Art. 62, RICMS/AL.

⁴⁴ Art. 21, RICMS/AP.

⁴⁵ Art. 11, Anexo III, RICMS/AP.

⁴⁶ Art. 6º, Anexo III, RICMS/AP.

- funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;
- d) consideradas apenas as operações com destino a determinada unidade federada, 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 da unidade federada de destino, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas para a unidade federada de destino;
 - e) consideradas apenas as operações com destino a determinada unidade federada, uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto;
 - f) uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto que tenha fabricado ou importado;
 - g) uma delas promover transporte de mercadoria utilizando veículos da outra, sendo ambas contribuintes do mesmo segmento;
 - h) uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.

Nota-se que a legislação do Amapá faz uma junção das hipóteses de interdependência previstas na legislação do IPI (art. 612, RIPI), e na legislação do ICMS (art. 17, Lei Complementar nº 87/1996).

4.1.4. Amazonas (AM)

No Estado do Amazonas, também há a mesma passagem prevista na Lei Complementar nº 87/1996 referente ao frete quando praticado entre empresas interdependentes e excedem o valor de mercado, sendo que esse valor excedente deve ser considerado como preço da mercadoria.⁴⁷ O conceito adotado pelo Estado do Amazonas é o mesmo comparado com a Lei Complementar nº 87/1996.

Ao tratar da transferência de saldo credor de ICMS, o que favorece o contribuinte, a legislação⁴⁸ determina que os saldos podem ser, mediante documento que reconheça o crédito, transferidos a estabelecimento que mantenha relação de interdependência. Para isso, a legislação adota também o mesmo conceito previsto na Lei Complementar nº 87/1996.

⁴⁷ Art. 15, Lei Complementar nº 19/1997.

⁴⁸ Art. 102, § 2º, RICMS/AM.

Pelo menos, até aqui a legislação estadual se mostra coerente com a legislação complementar.

Há também a previsão de inaplicabilidade do regime de substituição tributária às saídas de mercadorias destinadas a estabelecimento de contribuinte pertencente ao mesmo grupo econômico, ou com o qual mantenha relação de interdependência, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária será do estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a sociedade empresária não pertencente ao mesmo grupo econômico ou com a qual não mantenha relação de interdependência.⁴⁹

A legislação do Amazonas não trouxe algum conceito específico (amplo ou restrito) no que se refere às empresas interdependentes para aplicar essa regra de não incidência do ICMS-ST. Assim, entendemos que a única possibilidade é adotar o mesmo conceito restrito e único conceito trazido no RICMS/AM.

Curiosamente, a legislação menciona que o ICMS-ST não se aplica em operações destinadas às empresas do mesmo “grupo econômico”. No entanto, em nenhum momento, a legislação do Amazonas traz o conceito ou extensão de “grupo econômico”.

Vale lembrar aqui que o conceito de “empresas interdependentes” não é o mesmo conceito de “grupo econômico”, embora possa haver alguma semelhança. Há hipóteses que fazem empresas serem consideradas interdependentes, mas não necessariamente fazem parte do mesmo grupo econômico, como, por exemplo, aquelas previstas no art. 17, parágrafo único, II e III, da Lei Complementar nº 87/1996:

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

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”.

⁴⁹ Art. 116, IV, RICMS/AM.

Assim, como a legislação do ICMS não traz nenhum conceito de “grupo econômico”, entendemos que as hipóteses de grupo econômico para fins de inaplicabilidade do ICMS-ST no Amazonas ficam restritas à situação de interdependência prevista na própria Lei Complementar nº 87/1996 em que há participação societária entre as empresas envolvidas, ou seja: *“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”*.

4.1.5. Bahia (BA)

Na Bahia, há algumas passagens na legislação no que se refere às operações entre empresas interdependentes.

A primeira diz respeito à responsabilidade solidária das empresas interdependentes, na falta de pagamento do ICMS, em relação às operações em que intervierem ou em decorrência de omissão de que forem responsáveis.⁵⁰ Para fins desse dispositivo, o conceito de empresas interdependentes é o mesmo previsto na Lei Complementar nº 87/1996.

Outra menção é aquela referente ao frete, quando excede o valor de mercado nas operações entre interdependentes. O mesmo conceito na legislação complementar é adotado.⁵¹

Por fim, outra previsão está no Regulamento do Programa de benefício fiscal chamado Desenvolve/BA.⁵² Esse benefício, dentre outros incentivos⁵³, garante uma dilação do prazo de pagamento de parcela do valor do ICMS.

⁵⁰ Art. 6º, IX, Lei Estadual nº 7.014/1996.

⁵¹ Art. 21, Lei Estadual nº 7.014/1996.

⁵² Decreto nº 8.205/2002.

⁵³ Como, por exemplo, diferimento do ICMS nas aquisições de ativo fixo efetuadas por contribuintes habilitados, nas operações de importação de bens do exterior, nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos no Estado, e nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas.

No entanto, há uma previsão no sentido de que esse benefício de dilação de parcela do ICMS não se aplica nas saídas internas de mercadorias destinadas a estabelecimento de empresa interdependente para comercialização quando a operação subsequente da mercadoria for uma exportação para o exterior. Ou seja, nessas operações, o contribuinte está obrigado ao pagamento do ICMS integral devido na operação.

Para fins dessa limitação de aplicação do benefício, consideram-se empresas interdependentes quando uma delas por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 15% do capital da outra.⁵⁴ Entendemos que esse dispositivo também está contra as diretrizes da Lei Complementar nº 87/1996, uma vez que esta, do ponto de vista de participação societária, determina que para ser considerada interdependente, uma empresa deve ter ao menos 50% do capital da outra.

Ou seja, o conceito desse Decreto da Bahia procura ampliar as hipóteses de empresas que não podem aplicar o benefício fiscal.

4.1.6. Ceará (CE)

A legislação do Ceará também traz apenas o mesmo dispositivo previsto na Lei Complementar nº 87/1996 referente ao frete em operações entre empresa interdependentes quando excede o valor de mercado⁵⁵.

É adotado o mesmo conceito de empresas interdependentes previsto na Lei Complementar.

4.1.7. Distrito Federal (DF)

⁵⁴ Art. 3º, § 12, Decreto nº 8.205/2002.

⁵⁵ Art. 31, Decreto nº 33.327/2019.

No Distrito Federal, há apenas a mesma passagem na legislação complementar no que se refere ao frete nas operações entre interdependentes, quando o frete excede o valor de mercado.⁵⁶ Nesse caso, o mesmo conceito previsto na Lei Complementar nº 87/1996 é adotado.

4.1.8. Espírito Santo (ES)

O Estado do Espírito Santo possui poucas passagens acerca de operações entre interdependentes.

Uma delas diz respeito à inaplicabilidade do regime de substituição tributária entre estabelecimentos de empresas interdependentes que comercializem bebidas quentes, exceto se o destinatário for exclusivamente varejista⁵⁷. O conceito de “empresas interdependentes” adotado pela legislação do Estado é amplo igual ao do IPI⁵⁸, justamente para aumentar as hipóteses em que os contribuintes destinatários passem a ser os responsáveis pelo recolhimento do ICMS-ST. Assim, a legislação atribui a responsabilidade a contribuinte diverso do remetente.

Outra passagem da legislação estadual no que se refere às operações entre interdependentes é semelhante ao da Lei Complementar nº 87/1996, ao tratar da base de cálculo do ICMS quando a cobrança do frete entre empresas interdependentes exceder o valor de mercado.⁵⁹ Pelo menos, nesse caso é adotado o mesmo conceito da Lei Complementar nº 87/1996.

4.1.9. Goiás (GO)

O Estado de Goiás possui a mesma previsão legal relacionada ao frete, quando excede o valor de mercado nas operações entre empresas interdependentes, e o valor excedente é considerado como parte do preço da mercadoria para fins de tributação

⁵⁶ Art. 43, RICMS/DF.

⁵⁷ Art. 269-J, § 7º, RICMS/ES.

⁵⁸ Art. 269-J, § 8º, RICMS/ES.

⁵⁹ Art. 22, Lei nº 4.127/1989.

pelo ICMS. O conceito de empresas interdependentes é igual ao previsto na Lei Complementar nº 87/1996.⁶⁰

O art. 13 do Regulamento do Código Tributário Estadual (RCTE/GO) prevê que será incluída na base de cálculo do ICMS a importância cobrada a título de montagem ou instalação na operação com máquina, aparelho, equipamento, estrutura ou conjunto industrial ou outro produto, de qualquer natureza, quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular ou interdependente tiver assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso.

Esse dispositivo visa evitar que uma empresa vendedora de máquina ou equipamento crie uma empresa subsidiária para realizar o serviço de instalação e alocar a margem de lucro na empresa prestadora do serviço, cuja tributação é geralmente menor (pela cobrança do ISS), em comparação com a venda do bem (tributado pelo ICMS).

Se um contribuinte tiver uma empresa subsidiária (interdependente) que realiza a prestação de serviços e adota preços de mercado, possui substância, tem seus próprios empregados, presta serviços a outros contribuintes, ela estaria, em tese, sujeita a essa regra de inclusão dos serviços na base de cálculo do ICMS.

Não é necessária a existência de fraude, simulação, manipulação de preços para que essa regra se aplique, conforme determina a legislação do Estado.

Por fim, a legislação de Goiás prevê mais uma passagem sobre operações entre empresas interdependentes. O Anexo 8, art. 32, § 6º, XV, do RCTE/GO, determina que o regime de substituição tributária em operações com bebidas alcólicas não se aplica nas operações que destinem esses produtos a empresa interdependente localizada no Estado, desde que o destinatário seja signatário de termo de acordo de regime especial - TARE - que lhe atribua a condição de substituto tributário, assumindo a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto devido pela subsequente saída interna.

⁶⁰ Art. 16, Regulamento do Código Tributário Estadual (RCTE)

Nesse caso, a legislação usou o conceito amplo de empresas interdependentes previsto na legislação do IPI. Pelo menos, essa regra é opcional ao contribuinte e não impõe necessariamente uma carga tributária maior à operação.

4.1.10. Maranhão (MA)

A legislação do Maranhão também traz apenas o mesmo dispositivo previsto na Lei Complementar nº 87/1996 referente ao frete em operações entre empresa interdependentes quando excede o valor de mercado⁶¹. É adotado o mesmo conceito de empresas interdependentes previsto na Lei Complementar.

4.1.11. Mato Grosso (MT)

No Estado do Mato Grosso, há o mesmo dispositivo referente ao frete, quando excede o valor de mercado nas operações entre interdependentes⁶². O mesmo conceito na legislação complementar é adotado pelo RICMS/MT.

Há também um dispositivo que garante a transferência de saldo credor de ICMS a empresas interdependentes. Para esse fim, a legislação estadual adota o mesmo conceito previsto na Lei Complementar nº 87/1996.

Por fim, há um dispositivo que prevê a inaplicabilidade do regime de ICMS-ST, quando as operações são destinadas às empresas interdependentes localizadas no Mato Grosso. Nesse caso, a legislação estadual adota também o mesmo conceito de empresas interdependentes previsto na Lei Complementar nº 87/1996.⁶³

Nota-se que a legislação estadual demonstra coerência em relação à legislação complementar do ICMS.

⁶¹ Art. 21, RICMS/MA.

⁶² Art. 78, RICMS/MT.

⁶³ Art. 3º, Anexo X, RICMS/MT.

4.1.12. Mato Grosso do Sul (MS)

No Mato Grosso do Sul, há a mesma previsão legal relacionada ao frete, quando excede o valor de mercado nas operações entre empresas interdependentes, e o valor excedente é considerado como parte do preço da mercadoria para fins de tributação pelo ICMS. O conceito de empresas interdependentes é igual ao previsto na Lei Complementar nº 87/1996.⁶⁴

Há também a mesma previsão legal de outros Estados referente à inaplicabilidade do regime de ICMS-ST, quando o destinatário localizado no Mato Grosso do Sul é interdependente do estabelecimento remetente.⁶⁵ Nesse caso, não há um conceito expreso relacionado a esse dispositivo, como há em outros Estados. Assim, entendemos que a leitura de empresas interdependentes para fins da inaplicabilidade do ICMS-ST deve se limitar às mesmas hipóteses previstas na Lei Complementar nº 87/1996.

4.1.13. Minas Gerais (MG)

A legislação de Minas Gerais traz algumas passagens referentes às operações praticadas entre empresas interdependentes.

A primeira delas, prevista no RICMS/MG, diz respeito à conhecida questão relacionada ao frete em operações entre empresas interdependentes, quando esse frete excede os valores de mercado e o valor excedente é considerado como preço da mercadoria.⁶⁶ Curiosamente, não é trazido o conceito de 'empresas interdependentes' nesse caso. Mas vale dizer que a Lei do ICMS em Minas Gerais (Lei nº 6.763/1975) prevê essa mesma questão relacionada ao frete e dispõe que o conceito é o mesmo adotado pela Lei Complementar nº 87/1996.⁶⁷

⁶⁴ Art. 35, RICMS/MS.

⁶⁵ Anexo III, art. 1º, § 2º, I, 'e', RICMS/MS.

⁶⁶ Art. 15, RICMS/MG (Decreto 48.589, de 22 de março de 2023).

⁶⁷ Art. 13, § 18º, Lei 6.763/1975.

O RICMS/MG traz conceitos gerais aplicáveis ao ICMS, no art. 185, o qual dispõe que, para os efeitos de aplicação da legislação do imposto, consideram-se interdependentes duas empresas, quando (a) uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, ou respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias (b) uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação.⁶⁸ Nota-se que, novamente, é o mesmo conceito adotado pela Lei Complementar nº 87/1996.

Há, ainda, outras passagens da legislação relacionadas com as operações entre interdependentes. O art. 8º, § 1º, I, 'b', RICMS/MG, trata sobre o local da operação para fins de cobrança do imposto, e é determinado que, tratando-se de bem importado, o local da operação é o do destinatário da mercadoria ou bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outro Estado, de mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência. Para esse fim específico, não é trazido o conceito a ser adotado, assim, entendemos que deve seguir a regra geral do mesmo conceito restrito previsto no art. 185, RICMS/MG, e que copia o conceito da Lei Complementar nº 87/1996.

Além disso, há a previsão de inaplicabilidade do ICMS devido sob o regime de substituição tributária para alguns segmentos, quando as operações são praticadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes.⁶⁹ Para esses segmentos (salvo cosméticos) não há um conceito de estabelecimentos interdependentes.

Ao tratar de operações entre empresas interdependentes do setor de cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, o RICMS/MG menciona que o regime de substituição tributária não se aplica, salvo se o destinatário for varejista ou for microempresa ou empresa de pequeno porte.⁷⁰ Nesse caso, a legislação segue mencionando que a base de cálculo do ICMS-ST deverá considerar uma Margem de Valor Agregado (MVA) de 177,19%, tal como faz o Estado de São

⁶⁸ Art. 185, VIII, RICMS/MG.

⁶⁹ Art. 57, RICMS/MG.

⁷⁰ Art. 160, Anexo VII, RICMS/MG.

Paulo. Para esse fim, a legislação⁷¹ adota o conceito amplo de interdependência previsto na legislação do IPI.

Sabe-se que vedação de aplicação do ICMS-ST nas operações com interdependente é feita com o objetivo de que o contribuinte recolha uma parcela maior de ICMS-ST, uma vez que este será devido na venda para terceiros, com maior base (mais margem de lucro).

Em resumo, a legislação mineira pareceu inicialmente coerente ao adotar o conceito de empresas interdependentes da Lei Complementar nº 87/1996 para a maior parte das situações em que as operações que envolvem essas empresas são tratadas na legislação. Contudo, ampliou o conceito para essas regras específicas aplicáveis às operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.

4.1.14. Pará (PA)

No Pará, primeiramente a legislação possui uma previsão de responsabilidade de recolhimento do ICMS pelas empresas interdependentes, nos casos de falta de recolhimento do ICMS pelo contribuinte, em relação às operações ou prestações em que intervierem ou em decorrência de omissão de que forem responsáveis⁷². Contudo, nesse primeiro momento não é previsto nenhum conceito acerca de empresas interdependentes.

Na sequência, há a mesma previsão da Lei Complementar nº 87/1996 a respeito do frete entre empresas interdependentes quando o montante excede o valor de mercado. Até aqui, é também adotado o conceito restrito previsto na própria Lei Complementar nº 87/1996.⁷³

No entanto, mais adiante a legislação traz uma hipótese operação entre empresas interdependentes. O art. 713-W, RICMS/PA, dispõe que o ICMS devido por

⁷¹ Art. 162, Anexo VII, RICMS/MG.

⁷² Art. 16, RICMS/PA.

⁷³ Art. 30, RICMS/PA.

substituição tributária não se aplica nas operações com bebidas quentes, quando a operação for praticada entre empresas interdependentes. Porém, nesse caso, adotado o mesmo conceito amplo previsto na legislação do IPI, sendo que a legislação busca ampliar o conceito nesse caso para aumentar o recolhimento do ICMS-ST, que será devido na próxima etapa da cadeia, quando o valor da operação (base de partida para o cálculo do ICMS-ST) será maior.

Além dessa hipótese acima, a legislação do Pará traz mais uma situação relacionada ao tema, agora ligada à base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária na entrada no território estadual.

O art. 109, Anexo I, RICMS/PA, dispõe que a base de cálculo do ICMS-ST é o somatório de alguns valores, como o valor da operação, o IPI, os valores de frete e seguro e, ainda, a margem de valor agregado (MVA). O § 1º desse dispositivo prevê que a MVA nas operações realizadas entre empresas interdependentes será de 150%.

O conceito de empresas interdependentes para fins de aplicação dessa MVA é também uma junção de todas as situações de interdependência previstas na legislação do IPI e, também, na Lei Complementar nº 87/1996, ou seja, um conceito bastante amplo.

Em outras palavras, para poder aplicar essa MVA altíssima, aumento o valor do imposto, a legislação procurou ampliar o máximo possível o conceito de empresas interdependentes.

Por fim, há mais uma situação que envolve empresas interdependentes, que diz respeito a inaplicabilidade de benefício de ICMS, conforme previsão do art. 130, Anexo I, RICMS/PA:

Art. 130. Os contribuintes que adquirirem os produtos da cesta básica de que trata o art. 113 deste Anexo, nas aquisições interestaduais, poderão adotar crédito presumido de forma que a carga tributária referente a subsequente saída interna resulte em 3% (três por cento), observado o disposto no art. 20 deste Anexo.

(...)

§ 2º O percentual de crédito presumido sobre o valor das entradas de que trata o caput deste artigo não se aplica às operações de transferência, bem como nas demais operações realizadas entre estabelecimentos interdependentes, de que trata o § 2º do art. 109 do Anexo I.

Nota-se que o dispositivo faz referência ao art. 109, do Anexo I (citado acima), o qual traz um conceito bastante amplo de empresas interdependentes. Ou seja, quando se trata de limitar o direito do contribuinte de aproveitamento de benefício fiscal, a legislação procura ampliar o mencionado conceito.

4.1.15. Paraíba (PB)

A legislação do Estado da Paraíba, com relação às operações entre empresas interdependentes, também possui apenas a questão relacionada ao frete, quando excede os valores de mercado e esse valor excedente é considerado como preço da mercadoria.⁷⁴ Para tanto, utiliza o mesmo conceito previsto na Lei Complementar do ICMS.

4.1.16. Paraná (PR)

No Paraná, há também mesmo dispositivo referente ao frete cobrado entre empresas interdependentes, quando excede o valor de mercado e é tido como parte do preço da mercadoria. O conceito adotado pela legislação é o mesmo previsto na Lei Complementar nº 87/1996.⁷⁵

Outra passagem da legislação diz respeito à transferência de crédito acumulado de ICMS. Caso um contribuinte acumule crédito de ICMS em suas operações, poderá transferi-lo para empresa interdependente. Para esse fim, considera-se empresa interdependente apenas quando uma das empresas, por si, seus sócios ou acionistas e respectivo cônjuge e filhos menores, seja titular de mais

⁷⁴ Art. 18, RICMS/PB.

⁷⁵ Art. 12, RICMS/PR.

de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra.⁷⁶ Ou seja, trata-se de um conceito mais restrito que aquele previsto na mencionada Lei Complementar.

Há mais uma previsão a respeito de operações entre empresas interdependentes na legislação do Paraná. De acordo com o art. 12, III, Anexo IX, RICMS/PR, o regime de substituição tributária não se aplica nas operações realizadas com empresa interdependente localizada no Estado, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Conforme mencionado, essa hipótese de não aplicação do regime de ICMS-ST nas operações com empresa interdependente visa aumentar a arrecadação do imposto, uma vez que a base de cálculo partirá do valor da operação com terceiros, que conterà uma margem de lucro maior em comparação com uma operação com empresa interdependente. E, para fins dessa inaplicabilidade do ICMS-ST, a legislação do Paraná copia o conceito amplo da legislação do IPI.

4.1.17. Pernambuco (PE)

Em Pernambuco, o mesmo conceito de empresas interdependentes adotado pela Lei Complementar nº 87/1996 foi internalizado na legislação estadual, sendo a única passagem prevista na legislação⁷⁷.

4.1.18. Piauí (PI)

No Piauí, a legislação estadual também extrapola os conceitos previstos na Lei Complementar nº 87/1996. O art. 25, RICMS/PI, trata da mesma questão do valor do frete, quando cobrado por estabelecimento interdependente, e esse valor exceder o valor de mercado, será havido como parte do preço da mercadoria.

⁷⁶ Art. 49, § 1º, RICMS/PR.

⁷⁷ Art. 13, Lei Estadual nº 15.730/2016.

Ao conceituar a extensão do que são empresas interdependentes, a legislação⁷⁸ adota o conceito amplo que junta as hipóteses de interdependência previstas na legislação do IPI e das próprias hipóteses da legislação complementar do ICMS.

4.1.19. Rio de Janeiro (RJ)

A legislação do Rio de Janeiro possui algumas situações relacionadas às empresas interdependentes. O art. 5º, da Lei nº 2.657/96 (Lei Estadual do ICMS) prevê a situação semelhante da Lei Complementar nº 87/1996 em que o frete pode ser considerado preço da mercadoria. No entanto, a legislação do Rio de Janeiro simplesmente amplia as situações e conceitos de 'empresas interdependentes', para além das situações previstas na Lei Complementar nº 87/1996, conforme segue:

Lei nº 2.657/96:

Art. 5º. (...)

§ 2º Quando o frete for cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular do estabelecimento remetente da mercadoria ou por empresa interdependente, na hipótese em que exceda o nível normal do preço em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constante de tabela elaborada pelo órgão competente, o valor excedente é havido como parte do preço da mercadoria.

§ 3º Consideram-se interdependentes duas empresas quando:

I - 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;

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 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;

⁷⁸ Art. 25, parágrafo único, RICMS/PI.

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

V - uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado, importado ou arrematado.

E não só isso. Ao tratar da base de cálculo das operações sujeitas ao regime de substituição tributária, a mesma Lei determina que a base de cálculo, quando uma operação é praticada para um contribuinte destinatário (substituído) interdependente, o valor da operação usado de base para o ICMS-ST pelo substituto é o preço praticado pelo destinatário interdependente nas operações com o varejo, e não o preço praticado pela empresa remetente.

Ademais, a mesma Lei determina que, a critério do fisco, pode-se determinar que o contribuinte destinatário (substituído) interdependente assuma a qualidade de contribuinte substituto.

Segue a legislação:

SEÇÃO IV - Da Base de Cálculo

Art. 24. A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é:

(...)

§ 2º Quando o contribuinte substituto remeter mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária a substituído intermediário interdependente, o valor inicial para a determinação da base de cálculo de retenção será o preço praticado por esse último, nas operações com o comércio varejista.

§ 3º Na hipótese do § 2º, a critério do fisco, pode ser concedido Regime Especial para que o substituído intermediário interdependente assuma a qualidade de contribuinte substituto.

Essas regras nitidamente alteram a base de cálculo do ICMS e o contribuinte responsável, nas operações praticadas entre interdependentes, matéria reservada à lei complementar.

4.1.20. Rio Grande do Norte (RN)

No Rio Grande do Norte, o mesmo conceito de empresas interdependentes adotado pela Lei Complementar nº 87/1996 foi internalizado na legislação estadual, sendo a única passagem prevista na legislação⁷⁹.

4.1.21. Rio Grande do Sul (RS)

O RICMS do Rio Grande do Sul traz inicialmente um conceito que deveria ser aplicável a todas as operações entre empresas interdependentes. Para esse fim conceitual, o RICMS/RS adotou o mesmo conceito do IPI.⁸⁰

Na sequência, o RICMS/RS traz a questão relativa ao frete cobrado entre empresas interdependentes, quando excede o valor de mercado e é tido como parte do preço da mercadoria. Porém, nesse caso, o conceito adotado pela legislação é o mesmo restrito previsto na Lei Complementar nº 87/1996.⁸¹

Além disso, há a previsão de transferência de saldo credor de ICMS para empresas interdependentes, em algumas situações específicas.⁸² No entanto, para esse fim, não é trazido conceito nenhum de empresas interdependentes, o que levaria à possibilidade de se considerar o conceito amplo previsto no início do RICMS/RS.

Há, ainda, a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. Conforme art. 9, IV, Título III, Livro I, RICMS/RS, fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST a estabelecimento atacadista localizado no Rio Grande do Sul que receber mercadorias de empresa interdependente. Para esse fim, também não é trazido o conceito de empresas interdependentes, de forma que seria possível concluir que também é aplicável o conceito amplo previsto no início do RICMS/RS.

⁷⁹ Art. 79, RICMS/RN.

⁸⁰ Art. 1º, III, RICMS/RS.

⁸¹ Art. 18, parágrafo único, RICMS/PR.

⁸² Art. 57, I, e art. 59, II, 's', 'u', RICMS/RS.

Ainda sobre a substituição tributária, o art. 101, Livro III, RICMS/RS, dispõe sobre a inaplicabilidade do regime de substituição tributária nas operações para empresas interdependentes com pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha. Nesse caso, o RICMS/RS é expresso ao mencionar que, para esse fim, é aplicável o conceito amplo previsto no início do RICMS/RS.⁸³ O mesmo dispositivo também existe para as operações com materiais de limpeza⁸⁴, produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos⁸⁵, produtos alimentícios⁸⁶ e operações com bebidas quentes⁸⁷.

Por fim, o art. 16, Livro III, RICMS/RS, determina que, na hipótese em que o débito de responsabilidade por substituição tributária seja determinado a partir do preço do substituto ou do substituído intermediário, fica vedada a utilização de preço praticado a estabelecimento de empresa interdependente, controlada ou controladora, devendo, nas saídas a estas empresas, ser utilizado o preço praticado a estabelecimento de empresa diversa dessas empresas mencionadas. Ou seja, na definição da base de cálculo do ICMS-ST em operações com interdependentes, não se pode usar o preço da operação como base de cálculo, devendo-se usar um preço que seria praticado com terceiros. Tudo isso, obviamente, para aumentar o pagamento do ICMS na operação.

Em resumo, a legislação do Rio Grande do Sul também varia quanto ao conceito de empresas interdependentes, utilizando os conceitos mais amplos quando procura aumentar a tributação.

4.1.22. Rondônia (RO)

A legislação de Rondônia traz inicialmente conceitos gerais sobre diversos aspectos tributários relacionados ao ICMS. No art. 4º, III, RICMS/RO, ao conceituar “empresas interdependentes”, também faz uma junção entre os conceitos previstos na legislação do IPI e da legislação do ICMS, conforme segue:

⁸³ Art. 101, III, Nota, RICMS/RS.

⁸⁴ Art. 215, Nota, RICMS/RS.

⁸⁵ Art. 188-A, I, RICMS/RS.

⁸⁶ Art. 219, I, Nota, RICMS/RS.

⁸⁷ Art. 227, I, Nota, RICMS/RS.

III - consideram-se interdependentes duas empresas quando:

- a) 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;
- b) 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;
- c) uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;
- d) consideradas apenas as operações com destino a determinada unidade federada, 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 da unidade federada de destino, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas para a unidade federada de destino;
- e) consideradas apenas as operações com destino a determinada unidade federada, uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto;
- f) uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto que tenha fabricado ou importado;
- g) uma delas promover transporte de mercadoria utilizando veículos da outra, sendo ambas contribuintes do mesmo segmento;
- h) uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.

Ao tratar do frete entre operações entre empresas interdependentes, quando o valor do frete excede o valor de mercado, a legislação⁸⁸ adota o conceito amplo de empresas interdependentes previsto no art. 4º, RICMS/RO, mencionado acima.

4.1.23. Roraima (RR)

⁸⁸ Art. 23, RICMS/RO.

A legislação de Roraima também possui poucas passagens referentes às operações entre interdependentes. Basicamente, apenas o art. 34, RICMS/RR, trata da já mencionada operação de frete entre empresas interdependentes quando o valor do frete excede o valor de mercado. Neste caso, o conceito de empresas interdependentes é o mesmo em comparação com a Lei Complementar nº 87/1996.

4.1.24. Santa Catarina (SC)

O Estado de Santa Catarina possui a mesma previsão legal relacionada ao frete, quando excede o valor de mercado nas operações entre empresas interdependentes, e o valor excedente é considerado como parte do preço da mercadoria para fins de tributação pelo ICMS. O conceito de empresas interdependentes é igual ao previsto na Lei Complementar nº 87/1996.⁸⁹

Há também a previsão de transferência de eventual saldo credor de ICMS para estabelecimento de empresa interdependente.⁹⁰ Contudo, nesse caso, apenas são consideradas empresas interdependentes quando uma delas, seus sócios ou acionistas, for titular de mais de 50% do capital da outra. Nota-se que é um conceito mais restrito do que aquele previsto na legislação complementar.

Há mais uma passagem na legislação sobre o assunto. O art. 8º, Anexo 3, RICMS/SC, prevê que é possível a aplicação de um diferimento do ICMS nas operações entre empresas interdependentes, adotando-se para esse fim o conceito restrito de quando uma delas for titular de mais de 50% do capital da outra.

Além disso, no RICMS/SC, há um dispositivo que prevê um conceito de empresas interdependentes especificamente para fins de aplicação do regime de substituição tributária (Anexo 3 do RICMS/SC).⁹¹ Nesse caso, adota-se o mesmo conceito amplo previsto na legislação do IPI.

⁸⁹ Art. 14, RICMS/SC.

⁹⁰ Art. 40, § 3º, RICMS/SC.

⁹¹ Art. 13, Anexo 3, RICMS/SC.

Na sequência, há uma previsão de possibilidade de transferência do valor de ressarcimento de ICMS-ST para empresa interdependente.⁹² Uma vez que um contribuinte habilita um valor de ICMS-ST a ser ressarcido pelo Estado, esse saldo poderá ser usado para compensação escritural do imposto próprio (ICMS-próprio) ou com eventual imposto devido por substituição tributária ao Estado do próprio estabelecimento. Poderá, também, ser transferido para empresa interdependente. Para esse fim, entendemos que se deve seguir o conceito amplo previsto na legislação do IPI, pois é esse o conceito que está previsto no próprio Anexo 3, Título II, RICMS/SC, que trata do regime de substituição tributária no Estado.

Embora exista também uma incoerência da legislação de Santa Catarina, nota-se que há algumas situações que são favoráveis ao contribuinte e o Estado permite a aplicação do conceito amplo previsto na legislação do IPI.

4.1.25. São Paulo (SP)

Como já mencionado, o Estado de São Paulo prevê algumas passagens na legislação no que se refere às operações entre empresas interdependentes.

Primeiramente, há no Regulamento do ICMS de São Paulo (RICMS/SP), há previsão semelhante àquela da Lei Complementar nº 87/1996 no que se refere ao frete cobrado de estabelecimento interdependente, quando excede o valor de mercado, tal valor excedente será considerado como preço da mercadoria. Segue trecho do art. 37 do RICMS/SP:

§ 3º - Quando o frete for cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantiver relação de interdependência, em valor que exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes em tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

§ 4º - Para efeito do parágrafo anterior, consideram-se interdependentes duas empresas quando:

⁹² Art. 25, §3º, Anexo 3, RICMS/SC.

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

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

Nesse caso, nota-se que a legislação estadual está alinhada com as diretrizes da Lei Complementar nº 87/1996.

No entanto, para fins de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, é prevista uma MVA (Margem de Valor Agregado) de 177,19% nas operações entre empresas interdependentes⁹³ no ramo de perfumaria e cosmético, sendo que o conceito de empresas interdependentes dado pela Portaria SRE nº 12/2022 é ampliado em relação àquele previsto na Lei Complementar nº 87/1996 (semelhante ao da legislação do IPI).

A MVA é determinada por estimativa do executivo estadual conforme o valor da operação que seria praticado com o consumidor final. Assim sendo, a própria legislação presume (de maneira indevida, como trataremos adiante) que em todas as operações praticadas entre empresas interdependentes, com todos os produtos listados na Portaria SRE nº 12/2022, haverá um aumento do preço em 177,19%, enquanto as operações entre não interdependentes ficam sujeitas a um aumento do preço pela MVA de entre 37% e 112%, a depender do produto comercializado.

Ademais, vale lembrar que a definição das normas gerais acerca da base de cálculo dos tributos, nos termos do art. 146, III, 'a', da Constituição Federal, deve ser feita por lei complementar.

Como citado, a Lei Complementar nº 87/1996 não traz um conceito de empresas interdependentes para todos os fins tributários, mas ela dá as diretrizes do que se considera 'empresas interdependentes' para fins do ICMS.

⁹³ Art. 1º, §1º, Portaria SRE nº 12/2022.

Assim, entendemos não haver espaço para que qualquer legislação estadual possa ampliar ou modificar os efeitos desse conceito para aumentar a base de cálculo de tributação (conforme trataremos adiante).

Além da hipótese de aumento da MVA em operações no ramo de perfumaria e cosmético, a legislação paulista ainda prevê a situação de impossibilidade de aproveitamento de benefício de crédito presumido no setor de informática quando praticadas operações entre empresas interdependentes⁹⁴. Quando a legislação visa instituir essa proibição, procura aumentar o conceito de ‘empresas interdependentes’ para aumentar também a quantidade de empresas que não possam aproveitar o incentivo.

Já, quando a legislação paulista trata de situação que favorece o contribuinte, como no caso de transferência de crédito de ICMS acumulado, apenas é autorizada essa transferência para empresas interdependentes conforme um conceito bastante restrito, justamente para restringir as hipóteses que beneficiam o contribuinte, conforme segue (art. 73, RICMS/SP):

§ 1º - Para efeito do inciso II, consideram-se interdependentes duas empresas quando:

1 - uma delas, por si, for titular de 50% (cinquenta por cento) ou mais do capital da outra;

2 - seus sócios ou acionistas forem titulares de capital social não inferior a 50% (cinquenta por cento) em uma e a 30% (trinta por cento) na outra.

Por fim, ainda há a regra prevista no art. 28-A, IV, da Lei Estadual nº 6.374/1989, a qual determina que a base de cálculo do ICMS-ST nunca poderá ser inferior à base de cálculo do IPI (acrescido dos demais encargos e da MVA):

Artigo 28-A - 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 em relação às operações ou prestações subseqüentes será:

⁹⁴ Vide art. 1º, § 3º, item 2, “c”, e § 6º, do Decreto Estadual nº 51.624/2007.

IV - o valor praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária, nunca inferior ao que serviu de base de cálculo para pagamento dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, bem como dos acessórios instalados no veículo, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual estabelecido com observância do disposto no artigo 28-C, em relação a veículo automotor novo importado;

Assim, se for realizada uma operação entre empresas interdependentes, tendo em vista que nesse caso a legislação do IPI exige a observância do valor tributável mínimo (art. 195, RIPI/2010), em tese, haveria necessidade de se observar esse valor tributável mínimo para fins do ICMS-ST, já que a base de cálculo deste não poderá ser inferior a base de cálculo que seria aplicável ao IPI.⁹⁵ É interessante notar que a Lei Complementar nº 87/1996 não possui essa previsão de comparação da base de cálculo do ICMS-ST com a base de cálculo do IPI.

Em resumo, nota-se que, quando é da conveniência das autoridades, a legislação amplia ou restringe o conceito das empresas interdependentes. É nítido que, quando não é de interesse das autoridades, a legislação aproxima o conceito das hipóteses restritas de 'empresas interdependentes' previstas na Lei Complementar nº 87/1996. Em tese, não haveria problema de o Estado adotar essa estratégia, afinal, é do interesse do Estado aumentar e assegurar a arrecadação. O problema surge quando a legislação estadual viola os princípios constitucionais e presume que todas as operações entre empresas interdependentes são praticadas por preços abaixo de mercado, conforme trataremos adiante.

4.1.26. Sergipe (SE)

A legislação do Estado do Sergipe traz o mesmo dispositivo da Lei Complementar nº 87/1996 no que se refere ao frete, quando cobrado entre empresas interdependentes e cujo valor excede os preços de mercado.

⁹⁵ Há autuações nesse sentido, vide o seguinte caso: TJ/SP; Apelação 1058677-80.2019.8.26.0053; Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 11/08/2022; Relatora: Vera Angrisani.

Curiosamente, o RICMS/SE não traz o conceito de “empresas interdependentes” para fins de aplicação desse dispositivo.⁹⁶ No entanto, a Lei do ICMS do Estado possui o mesmo dispositivo e traz um conceito amplo de empresas interdependentes, fazendo uma junção dos conceitos previstos na Lei Complementar nº 87/1996 e previstos na legislação do IPI, sendo um conceito bastante amplo.⁹⁷

Ao tratar da responsabilidade pelo pagamento do ICMS, a legislação estadual prevê que essa responsabilidade pode recair sobre as empresas interdependentes, nos casos de falta de pagamento do ICMS pelo contribuinte, em relação às operações em que intervierem ou em decorrência de omissão de que forem responsáveis.⁹⁸ Para esse fim, a legislação também usa o mesmo conceito amplo mencionado acima.

4.1.27. Tocantins (TO)

O Código Tributário Estadual de Tocantins possui a mesma previsão da Lei Complementar nº 87/1996 no que se refere ao valor do frete ser considerado como preço da mercadoria, quando o frete cobrado de empresa interdependente excede os valores de mercado⁹⁹. Nesse caso, foi adotado o mesmo conceito da Lei Complementar nº 87/1996.

4.2. Resumo da abordagem dada pelos Estados

Pela análise da legislação de todos os Estados, foi possível notar que as operações entre empresas interdependentes têm diversas consequências tributárias.

O padrão usado pela maioria dos Estados é: a legislação adota um conceito mais amplo ou mais restrito de “empresas interdependentes” quando é conveniente adotar para aumentar a tributação ao contribuinte, ainda que isso viole o princípio da legalidade. Poucos Estados limitam-se às diretrizes estabelecidas pela Lei Complementar nº 87/1996 (do citado art. 17, parágrafo único).

⁹⁶ Art. 27, RICMS/SE.

⁹⁷ Lei nº 3.796 de 26/12/1996.

⁹⁸ Art. 141, § 1º, RICMS/SE.

⁹⁹ Art. 26, Lei Estadual nº 1.287/2001.

Além disso, é evidente que as legislações estaduais criaram regras antielisivas específicas para operações realizadas entre empresas interdependentes como forma de impedir eventual planejamento que possa reduzir o pagamento do ICMS.

Em resumo, as questões tributárias relacionadas com empresas interdependentes são basicamente as seguintes:

- Aumento de Margem de Valor Agregado (MVA).
- Limitação do uso de benefícios fiscais.
- Utilização do valor tributável mínimo de IPI como base de cálculo do ICMS-ST.
- Inclusão do frete como preço da mercadoria, quando o valor do frete excede o preço de mercado.
- Limitação da transferência de saldo credor de ICMS.
- Adoção do valor da operação referente ao preço que seria praticado na próxima etapa com terceiros não interdependentes, para fins da base de cálculo do ICMS-ST em operações com empresa interdependente.
- Inaplicabilidade de ICMS-ST, com intuito de aumentar a tributação na próxima etapa.
- Responsabilização da empresa interdependente, nos casos de falta de pagamento do ICMS pelo contribuinte, em relação às operações em que intervierem ou em decorrência de omissão de que forem responsáveis.
- Inclusão do valor do serviço de montagem/instalação prestado por interdependente no preço da venda de mercadoria ou equipamento vendido pela outra interdependente.

- Possibilidade de aplicação de diferimento entre empresas interdependentes.
- Possibilidade de transferência de restituição do ICMS-ST para empresa interdependente.

Nota-se que em algumas passagens das legislações estaduais são garantidos direitos aos contribuintes que operam entre interdependentes, mas a maioria das situações visa aumentar a tributação pelo ICMS nessas transações.

Como mencionado, fica bem claro que o ponto em comum é que tais disposições legislativas procuram eliminar eventual vantagem tributária que poderia ser aproveitada pelo contribuinte.

Também fica evidente que as legislações estaduais preveem consequências tributárias automáticas às empresas interdependentes, ainda que não exista evidência de fraude, conluio, abuso, simulação, ou manipulação do preço praticado.

Abaixo, tratamos em detalhes de todas as consequências que as citadas legislações podem atribuir.

4.2.1. Aumento na Margem de Valor Agregado (MVA)

Como mencionado, a legislação de alguns Estados institui uma cobrança maior de ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) quando a operação é praticada entre empresas interdependentes. É o caso, por exemplo, da legislação de São Paulo, Minas Gerais e Pará.

Interessante notar que a legislação determina a aplicação dessa MVA majorada apenas pelo fato de as empresas serem interdependentes, sem levar em consideração o preço praticado entre essas empresas.

A presunção adotada pela legislação é que, em operações entre interdependentes não é adotada a mesma margem de lucro em comparação com terceiros não-interdependentes. Dessa forma, a legislação busca aumentar a MVA para compensar a adoção de uma base de cálculo menor do ICMS devido à inserção de menos margem de lucro na operação. No entanto, a legislação procurou selecionar apenas alguns segmentos para impor essa MVA, com exceção do Pará, que prevê a aplicação da MVA de 150% para todas as operações praticadas entre empresas interdependentes.

Por mais que possa fazer sentido essa premissa, o fato é que a definição da base de cálculo do imposto e dos contribuintes deve ser estabelecida por lei complementar¹⁰⁰, como de fato já está prevista na Lei Complementar nº 87/1996 (trataremos das violações aos dispositivos constitucionais mais adiante). Assim, entendemos que não há essa liberdade para que as legislações estaduais possam ampliar o conceito de empresas interdependentes com o intuito de aumentar a tributação.

Caso não houvesse a previsão da aplicação dessa MVA altíssima nas operações entre empresas interdependentes, ou caso houvesse aplicação de uma MVA mais razoável, ou, ainda, caso as hipóteses de aplicação dessa MVA fossem mais restritas, haveria maior margem de lucro na operação.

4.2.2. Limitação do uso de benefícios fiscais

As legislações estaduais também preveem situações em que um contribuinte, quando opera com empresa interdependente, não poderá aproveitar benefícios fiscais a que teria direito se operasse com terceiros.

Por exemplo, no Estado de São Paulo, o Decreto nº 51.624/07 possui uma previsão de que, em substituição aos créditos registrados na entrada, haverá possibilidade de registro de crédito outorgado de ICMS para empresas que vendem

¹⁰⁰ Art. 146, III, Constituição da República.

bens de informática listados no próprio Decreto. Basicamente, esse Decreto visa fomentar a indústria de informática no Estado de São Paulo.

Contudo, tal benefício não é aplicável às operações entre empresas interdependentes.¹⁰¹ E mais, ao listar o conceito de empresas interdependentes, o Decreto optou por adotar um conceito mais amplo e não apenas aos casos em que há participação societária entre as empresas, restringindo, portanto, a aplicação do benefício fiscal.¹⁰²

Assim, essa restrição também possui impactos na margem de lucro da operação, bem como na despesa dos tributos e na conta de ICMS a recolher.

4.2.3. Uso do valor tributável mínimo de IPI

A legislação estadual prevê que a base de cálculo do ICMS-ST nunca poderá ser inferior ao valor que seria usado como base de cálculo do IPI. Vejamos o art. 28-A, IV, da Lei Estadual de São Paulo nº 6.374/1989:

Artigo 28-A - 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 em relação às operações ou prestações subseqüentes será:

IV - o valor praticado pelo sujeito passivo por substituição tributária, nunca inferior ao que serviu de base de cálculo para pagamento dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, bem como dos acessórios instalados no veículo, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual estabelecido com observância do disposto no artigo 28-C, em relação a veículo automotor novo importado;

Sabe-se que nas operações entre empresas interdependentes, para fins do IPI, há a regra do valor tributável mínimo, conforme art. 195, I, RIPI/2010:

¹⁰¹ Art. 1º, § 6º, Decreto 51.624/07.

¹⁰² Há possibilidade de as empresas interdependentes adotarem o regime especial previsto no art. 1º, §7º, do Decreto nº 51.624/07, de modo que pode ser aplicado o diferimento na saída do fabricante, sendo que o crédito outorgado passa a ser aplicado na saída da empresa interdependente. Contudo, para tanto, teriam que aceitar a condição de interdependentes em relação ao contribuinte fabricante.

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência.

Ou seja, pela análise conjunta dessas regras, se for realizada uma operação entre empresas interdependentes, tendo em vista que nesse caso a legislação do IPI exige a observância do valor tributável mínimo (art. 195, RIIPI/2010), haveria necessidade de se observar esse valor tributável mínimo como base do ICMS-ST. Assim, a base de cálculo do ICMS-ST nas operações entre interdependentes deveria ser o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente.

Como já mencionado, a Lei Complementar nº 87/1996 não possui essa previsão de comparação da base de cálculo do ICMS-ST com a base de cálculo do IPI.

Portanto, trata-se de mais uma norma antielisiva que afeta operações entre empresas interdependentes para fins do ICMS-ST.

4.2.4. Inclusão do frete como preço da mercadoria

Essa é a única hipótese tratada na própria Lei Complementar nº 87/1996. De acordo com essa regra, quando o valor do frete cobrado por uma empresa interdependente excede o valor de mercado, o valor excedente é tido como preço da mercadoria.

Trata-se de uma regra que tem característica antielisiva, uma vez que essa inclusão do frete como preço da mercadoria evita com que o vendedor coloque a margem em operação de transporte como forma de reduzir o ICMS a ser recolhido.

Pela lógica do ICMS, o valor do frete apenas pode ser incluído na base de cálculo do imposto quando contratado pelo próprio vendedor, comumente chamado

de venda com cláusula CIF (*cost, insurance and freight*). Inclusive, a própria Lei Complementar nº 87/1996 menciona essa regra no art. 13, § 1º, II, 'b'.¹⁰³

Por sua vez, quando é o próprio adquirente que contrata e paga o frete, modalidade conhecida como venda FOB (*free on board*) o montante do frete não é incluído na base de cálculo do ICMS, uma vez que o valor não é contratado pelo vendedor.

A matéria referente à inclusão do frete na base de cálculo do ICMS, inclusive devido por substituição tributária, já chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF),¹⁰⁴ mas o mérito da questão não foi analisado em razão da impossibilidade de o STF avaliar legislação infraconstitucional e analisar o conteúdo fático-probatório. De qualquer forma, o Acórdão citou decisão do Tribunal de origem que determinou que:

O valor do frete, inclusive nas operações sob o regime de substituição tributária, só não integra a base de cálculo do ICMS quando corre por conta do comprador, isto é, negócio sob a Cláusula FOB (*free on board*). Quando negócio sob a Cláusula CIF (*cost insurance and freight*), o custo do transporte integra o preço da operação; e, portanto, compõe a base de cálculo do ICMS.

No entanto, ainda que seja contratado exclusivamente pela compradora (ou destinatária), se esse frete for contratado de empresa interdependente da vendedora (ou remetente) e o montante desse frete exceder os valores de mercado, o fisco poderia exigir a inclusão do montante excedente no preço da mercadoria.

Como essa regra possui tratamento na própria Lei Complementar nº 87/1996 com base na regra prevista no seu art. 17,¹⁰⁵ não haveria, em análise preliminar, uma

¹⁰³ § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

II - o valor correspondente a:

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

¹⁰⁴ ARE 1208213; Julgamento: 24/05/2019; Relatora: Min. Cármen Lúcia.

¹⁰⁵ “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.”

violação à regra constitucional segundo a qual as matérias gerais sob legislação tributária devem ser regulamentadas por lei complementar.

De fato, caso essa determinação do art. 17 da Lei Complementar nº 87/1996 não existisse, haveria possibilidade de os contribuintes alocarem a margem de lucro no transporte realizado por uma empresa interdependente para fugir de eventual tributação maior incidente sobre as mercadorias vendidas.

4.2.5. Limitação da transferência de crédito acumulado de ICMS

A questão da interdependência também traz impactos na transferência de créditos acumulados de ICMS. Conforme mencionado, essa hipótese é um benefício dado aos contribuintes que possuem créditos acumulados registrados em suas apurações.

Porém, no Estado de São Paulo, por exemplo, ao tratar as possibilidades de transferência de créditos acumulados para empresas interdependentes, o Regulamento do ICMS restringiu o conceito apenas aos casos em que uma das empresas *“for titular de 50% (cinquenta por cento) ou mais do capital da outra”*¹⁰⁶, ou quando *“seus sócios ou acionistas forem titulares de capital social não inferior a 50% (cinquenta por cento) em uma e a 30% (trinta por cento) na outra”*¹⁰⁷.

A mesma restrição pode ser verificada no Estado de Santa Catarina¹⁰⁸, o qual adota um conceito mais restrito que o da própria Lei Complementar nº 87/1996, de forma que se considera empresa interdependente apta a receber o saldo credor do ICMS apenas quando uma delas, seus sócios ou acionistas, for titular de mais de 50% do capital da outra. Restrições semelhantes são previstas nas legislações do Paraná¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Art. 73, §1º, item 1, RICMS/SP.

¹⁰⁷ Art. 73, §1º, item 2, RICMS/SP.

¹⁰⁸ Art. 40, § 3º, RICMS/SC.

¹⁰⁹ Art. 49, § 1º, RICMS/PR.

Ao limitar as hipóteses nas quais os contribuintes podem transferir os créditos acumulados, o Regulamento do ICMS pode fazer com que a empresa não consiga baixar seu saldo de créditos acumulados do imposto, caso também não consiga se enquadrar nas demais hipóteses previstas na legislação.

Vale dizer que o crédito acumulado de ICMS fica registrado na contabilidade como um ativo do contribuinte, no ativo circulante.

Do ponto de vista contábil, caso a empresa identifique que não conseguirá baixar o saldo de créditos acumulados e nem conseguirá utilizá-lo para compensar com o ICMS devido por ocasião das vendas ou outras saídas, é possível que seja exigida por auditoria externa a baixar o valor registrado em seu ativo, em contrapartida de uma despesa no resultado.

Portanto, trata-se de outra consequência que pode advir das hipóteses restritas de transferência de créditos acumulados entre empresas interdependentes.

4.2.6. Adoção do preço da operação subsequente como base do ICMS-ST

Outra consequência prevista na legislação estadual em operações entre empresas interdependentes diz respeito ao recolhimento do ICMS-ST. Há previsão no sentido de que, em operações entre empresas interdependentes, o estabelecimento remetente deve adotar como valor da operação para fins de cálculo do ICMS-ST o preço que é praticado pelo destinatário interdependente na operação com terceiros.

É o que dispõe, por exemplo, a legislação do Rio de Janeiro (Lei Estadual nº 2657/1996):

SEÇÃO IV - Da Base de Cálculo

Art. 24. A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é:
(...)

§ 2º Quando o contribuinte substituto remeter mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária a substituído intermediário interdependente, o valor inicial

para a determinação da base de cálculo de retenção será o preço praticado por esse último, nas operações com o comércio varejista.

Trata-se de mais uma previsão legal com característica antielisiva, pois visa aumentar a tributação em operação que, em tese, poderia permitir a economia tributária.

Essa hipótese de que, em operações com interdependentes, o remetente tenha que usar como base de cálculo o preço praticado pelo seu interdependente com terceiros, não encontra respaldo nem em Convênio. A hipótese prevista em Convênio refere-se à inaplicabilidade do ICMS-ST nas operações com destino à estabelecimento interdependente¹¹⁰ (comentada abaixo), para que o ICMS-ST incida na operação subsequente, mas a regra de que a base de cálculo adotada pelo remetente tenha que partir do valor da operação praticado pela empresa destinatária interdependente com terceiros não está prevista nem na Lei Complementar nº 87/1996, nem no Código Tributário Nacional e, como mencionado, nem em Convênio.

4.2.7. Inaplicabilidade do ICMS-ST

Alguns Estados preveem a situação de inaplicabilidade de ICMS devido por substituição tributária quando a operação é praticada com empresa interdependente. O objetivo dessa regra é fazer com que o ICMS-ST incida na próxima etapa, quando a empresa praticará a operação com terceiros e, em tese, inserirá uma margem de lucro possivelmente maior que na operação anterior, ou seja, entre as empresas interdependentes.

É o caso de Minas Gerais, Espírito Santo, Amazonas, Amapá, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraná e Rio Grande do Sul.

¹¹⁰ Convênio ICMS 142/2018:

Cláusula nona Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:

§ 1º Ficam as unidades federadas de destino autorizadas a não aplicar o regime de que trata o caput desta cláusula nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista.

Como mencionado, o Convênio ICMS nº 142/2018 possui uma previsão específica autorizando os Estados a não exigirem o ICMS-ST quando realizadas operações entre empresas interdependentes, conforme segue:

Cláusula nona. Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:

(...)

§ 1º Ficam as unidades federadas de destino autorizadas a não aplicar o regime de que trata o caput desta cláusula nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista.

Essa regra, por si só, já é questionável, uma vez que também não deveria ser possível a um Convênio dar uma autorização como essa, que impacta no fato gerador do tributo, que também é matéria exclusiva de lei complementar.

Além disso, ainda que fosse permitida a existência dessa regra, em nenhum momento o Convênio permite a adoção de qualquer conceito de 'empresas interdependentes' para fins da inaplicabilidade do ICMS-ST. Ou seja, não caberia aos Estados tentarem ampliar o conceito de empresas interdependentes visando aumentar a arrecadação do ICMS-ST, de modo que deveriam se limitar às hipóteses previstas na Lei Complementar nº 87/1996.

4.2.8. Responsabilização de empresa interdependente

Alguns Estados também preveem a situação de responsabilização solidária de empresas interdependentes, nos casos de falta de pagamento do ICMS pelo contribuinte, em relação às operações em que intervierem ou em decorrência de omissão de que forem responsáveis.

Essa regra é prevista no Estado do Sergipe, Bahia e Pará. Ademais, alguns desses Estados adotam a regra do conceito amplo da legislação do IPI para impor essa responsabilização.

Primeiramente, essa responsabilização apenas pode ser atribuída caso tenha havido, de fato, alguma ligação da empresa interdependente com o fato gerador. Embora não tenha sido identificada jurisprudência sobre o tema, as legislações estaduais parecem atribuir a responsabilidade às empresas interdependentes apenas quando, de fato, há uma conexão com o fato gerador por ação ou omissão.

Assim, entendemos que essa responsabilidade não pode ser atribuída de forma automática, ou seja, não se trata de uma mera falta de recolhimento para que o estabelecimento interdependente possa ser responsabilizado pelo pagamento do imposto devido pelo contribuinte original.

As regras de responsabilização solidária de terceiros estão bem delineadas no Código Tributário Nacional. Os principais dispositivos analisados para fins deste estudo seriam o art. 124 e o art. 128.

O art. 124 prevê duas situações que a obrigação fica atribuída a terceiros, quando uma pessoa tenha interesse em comum na situação que constitua o fato gerador, ou quando a lei atribuir expressamente essa obrigação a terceira pessoa:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Por sua vez, o art. 128 do Código Tributário Nacional determina que a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa excluindo a responsabilidade do contribuinte original ou atribuindo-a em caráter supletivo, mas, neste caso, deve haver vinculação com o fato gerador da obrigação, conforme segue:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Nos dispositivos estaduais que atribuem a responsabilidade a estabelecimento interdependente, como mencionado, há previsão da necessidade de que este estabelecimento tenha participado das operações que deram origem à cobrança ou em decorrência de omissão de que forem responsáveis.

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal tangenciou a matéria ao fixar, no Tema 13¹¹¹, que *“É inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social.”* Nesse caso, fixou-se a impossibilidade de vincular a simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, de modo que seria necessária a participação no fato gerador.

De modo análogo, no Tema 1312¹¹², o Supremo Tribunal Federal avaliou a impossibilidade de inclusão no polo passivo da lide, na fase de execução trabalhista, de empresa integrante de grupo econômico que não participou do processo de conhecimento. Fixou-se a seguinte Tese:

1 - O cumprimento da sentença trabalhista não poderá ser promovido em face de empresa que não tiver participado da fase de conhecimento do processo, devendo o reclamante indicar na petição inicial as pessoas jurídicas corresponsáveis solidárias contra as quais pretende direcionar a execução de eventual título judicial, inclusive nas hipóteses de grupo econômico (art. 2º, §§ 2º e 3º, da CLT), demonstrando concretamente, nesta hipótese, a presença dos requisitos legais; 2 - Admite-se, excepcionalmente, o redirecionamento da execução trabalhista ao terceiro que não participou do processo de conhecimento nas hipóteses de sucessão empresarial (art. 448-A da CLT) e abuso da personalidade jurídica (art. 50 do CC), observado o procedimento previsto no art. 855-A da CLT e nos arts. 133 a 137 do CPC; 3 - Aplica-se tal procedimento mesmo aos redirecionamentos operados antes da Reforma Trabalhista de 2017, ressalvada a indiscutibilidade relativa aos casos já transitados em julgado, aos créditos já satisfeitos e às execuções findas ou definitivamente arquivadas.

¹¹¹ Leading Case: RE 562276.

¹¹² Leading Case: RE 1387795.

Portanto, pelos dispositivos estaduais, pelo Código Tributário Nacional, e pela jurisprudência, entendemos que essa responsabilização de empresa interdependente não seria automática pelo mero fato de serem interdependentes, mas deve haver a efetiva comprovação de que intervieram na operação, ou se omitiram, ou ainda nas situações em que há interesse comum ou tenham participado da situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

4.2.9. Inclusão do serviço de montagem na base de cálculo da venda

Outro impacto de operações realizadas entre empresas interdependentes diz respeito à exigência de inclusão do serviço de montagem ou instalação prestado por estabelecimento interdependente do vendedor, quando esse vendedor se obriga a entregar uma máquina ou equipamento com a instalação ou montagem.

Essa regra é prevista, por exemplo, pelo Estado de Goiás (art. 13 do RCTE/GO), conforme segue:

Art. 13. Integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente:

V - à importância cobrada a título de montagem ou instalação na operação com máquina, aparelho, equipamento, estrutura ou conjunto industrial ou outro produto, de qualquer natureza, quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular ou interdependente tiver assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso;

Assim, por essa regra, quando uma empresa vende uma máquina, aparelho, etc., e um estabelecimento interdependente realiza os serviços de montagem ou instalação desses bens, os valores de tais serviços devem ser incluídos na base de cálculo dos bens vendidos.

Trata-se de uma norma com um caráter antielisivo, ou seja, ela visa evitar que uma empresa crie uma subsidiária para realizar os mencionados serviços (tributados com uma alíquota de 2% a 5% de ISS), concentrando a margem de lucro nessa subsidiária, e poder vender os bens com uma margem menor (já que as alíquotas do

ICMS são geralmente maiores que do ISS). Ou seja, com essa estrutura, haveria uma economia tributária, o que o referido art. 13 do RCTE/GO visa eliminar.

Contudo, conforme já mencionado, assuntos relacionados com a base de cálculo do ICMS devem ser tratados por lei complementar e não por decreto estadual. Novamente, em nenhum momento a legislação complementar prevê a inclusão de outros valores na base de cálculo do ICMS, que não o valor da operação, conforme determinado pela Lei Complementar nº 87/1996.

Além disso, para prestar o serviço, a empresa subsidiária (e interdependente), com certeza deverá ter inscrição municipal e deverá recolher o ISS ao município onde está localizada. Se esse mesmo valor da prestação de serviços for incluído na base de cálculo do ICMS, haverá uma dupla tributação sobre o mesmo montante.

Nos próximos capítulos comentamos as possíveis violações à legalidade, igualdade e existência de dupla tributação sobre o mesmo montante.

4.2.10. Diferimento entre empresas interdependentes

A legislação de Santa Catarina prevê a aplicação de um diferimento entre operações realizadas entre empresas interdependentes. Nota-se que não é apenas situações que aumentam a arrecadação tributária que as legislações estaduais possuem ao tratar das operações entre interdependentes.

Essa é uma regra que beneficia o contribuinte¹¹³. Ou seja, quando um contribuinte localizado no mencionado Estado dá uma saída com destino a empresa interdependente, poderá aplicar o diferimento do ICMS, adotando-se para esse fim, contudo, o conceito restrito de quando uma delas for titular de mais de 50% do capital do estabelecimento remetente.

¹¹³ Art. 8º, XXI, Anexo 3, RICMS/SC.

Na verdade, a jurisprudência já pacificou o entendimento de que o diferimento não é propriamente um incentivo fiscal, uma vez que, em algum momento nas etapas subsequentes, a mercadoria será objeto de tributação no Estado.¹¹⁴

Além disso, geralmente, os Regulamentos do ICMS dos Estados preveem que o diferimento se encerra em algumas ocasiões, como a saída efetuada pelo destinatário da mercadoria, ou quando há saída com destino a outro Estado ou a consumidor final.

Ou seja, isso demonstra que, em algum momento das etapas subsequentes, é provável que haja tributação pelo ICMS.

De qualquer forma, trata-se de uma situação que, ao menos, não significa uma imediata tributação maior para a empresa que está dando saída em uma mercadoria com destino a estabelecimento interdependente.

4.2.11. Transferência de ressarcimento de ICMS-ST

Por fim, um último aspecto previsto nas legislações estaduais diz respeito à possibilidade de transferência de ressarcimento de ICMS-ST para estabelecimento interdependente. Especificamente o Estado de Santa Catarina prevê a existência dessa regra.¹¹⁵

Por essa previsão, um estabelecimento comercial possui uma situação de ressarcimento de ICMS-ST, por exemplo, compra de mercadoria com ICMS-ST retido pelo vendedor (assumindo que iria haver operação subsequente no Estado), porém, realiza uma venda subsequente para outro Estado. Essa é uma hipótese em que esse estabelecimento comercial pode solicitar o ressarcimento do ICMS-ST, observados os demais requisitos legais.

¹¹⁴ Vide STF; ARE 1204716 AgR; Órgão julgador: Segunda Turma; Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski; Julgamento: 14/02/2020. Ementa: “*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CONCESSÃO DE DIFERIMENTO PELO ENTE TRIBUTANTE. INSTITUTO QUE NÃO SE CONFUNDE COM BENEFÍCIO FISCAL. CONTROVÉRSIA INFRACONSTITUCIONAL LOCAL (...).*” (grifos nossos)

¹¹⁵ Art. 25, §3º, Anexo 3, RICMS/SC.

Esse valor a ser ressarcido poderá ter algumas destinações. Por exemplo, esse saldo poderá ser usado compensação escritural do imposto próprio (ICMS-próprio) ou com eventual imposto devido por substituição tributária ao Estado do próprio estabelecimento. Poderá, também, ser transferido para empresa interdependente. Para esse fim, não há um conceito de empresas interdependentes previsto no mesmo dispositivo. Por coerência, deve-se seguir o conceito amplo previsto na legislação do IPI, pois é esse o conceito que está previsto no próprio Anexo 3, Título II, RICMS/SC, que trata do regime de substituição tributária no Estado.

Trata-se de mais uma situação que favorece o contribuinte, uma vez que pode facilitar o uso de saldo de ICMS-ST a ser ressarcido ao contribuinte.

5. Limites legislativos e administrativos para intervenção nas operações entre interdependentes

Feitas as considerações acerca de todas as implicações do ICMS nas operações entre empresas interdependentes, deve-se avaliar quais os limites que a legislação e jurisprudência impõem para que o contribuinte possa realizar essas atividades sem que isso implique em alegação de fraude, simulação ou abuso. Na sequência, são analisadas também as violações aos princípios constitucionais que essas previsões legislativas causam.

5.1. Reestruturação de negócios para atuar com empresas interdependentes

Como mencionado, é comum as empresas procurarem reorganizar suas operações como uma forma de planejamento tributário para operar com estabelecimentos interdependentes, visando a redução da carga tributária.

Inicialmente, é importante mencionar que o tema referente a planejamento tributário é mais discutido em âmbito federal do que na esfera estadual. Contudo, os parâmetros estabelecidos pelas decisões em âmbito federal (tanto pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – quanto pelos Tribunais Superiores), podem ser aproveitados para fins da interpretação da legislação estadual.

Diante da existência de diversas formas de reestruturação de empresas e operações e da ausência de normas que consigam esclarecer quais os limites para um planejamento tributário, resta saber em quais situações o fisco poderia alegar a ocorrência de simulação, fraude ou abuso, nessa possibilidade de segregar atividades para atuar com empresa interdependente, ou mesmo impor limites legislativos a essa atividade.

Por exemplo, um grupo econômico pode optar por separar a atividade de indústria e comércio em entidades jurídicas distintas (diferente raiz de CNPJ), ou separar uma atividade de importação da atividade de revenda, também em entidades diferentes, sem que isso configure alguma irregularidade.

Em geral, os contribuintes alegam que são livres para organizar seus negócios da forma mais eficiente possível, inclusive no que se refere ao pagamento de tributos. Em outras palavras, os contribuintes são livres para escolher a estrutura que resulta na menor tributação, uma vez que o planejamento tributário nada mais é que “*o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial com vista ao menor pagamento de tributos.*”¹¹⁶

Ainda nessa linha de argumentação, os contribuintes entendem que o princípio da legalidade material (princípio da tipicidade cerrada) impede que o fisco desconsidere os atos praticados. Isto porque o evento a ser tributado precisa ser claramente descrito e delimitado pela lei, não cabendo analogias ou extensões do âmbito de aplicação do tributo, como determina o art. 150, I, da Constituição da República¹¹⁷ (trataremos da legalidade nos tópicos seguintes).

Por outro lado, é inegável que os contribuintes não podem opor ao fisco atos viciados e ilícitos, tais como atos simulados, fraudulentos ou abusivos. A maior parte de doutrina reconhece que o fisco pode desconsiderar atos ilícitos do ponto de vista civil como forma de buscar os fatos efetivamente ocorridos e aplicar a correta tributação. Atos simulados, fraudulentos ou abusivos, portanto, não podem ser opostos ao fisco¹¹⁸.

5.1.1. Simulação, fraude e abuso e jurisprudência sobre o tema

A simulação é assim definida pelo Código Civil:

¹¹⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 322.

¹¹⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

¹¹⁸ João Francisco Bianco, Valdir de Oliveira Rocha (Coord.); O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104; Dialética, p. 26. César A. Guimarães Pereira; Valdir de Oliveira Rocha (Coord.); O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104; Dialética, p. 40. Hermes Marcelo Huck, Evasão e Elisão, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 145.

Art. 167. 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.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Por sua vez, a fraude é definida pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

O abuso, por fim, é assim definido pelo Código Civil:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

O princípio da tipicidade cerrada impede que o fisco adote a interpretação econômica, ou seja, de desconsiderar atos lícitos simplesmente por terem ocasionado redução na arrecadação. Porém, as autoridades podem desconsiderar os atos ilícitos que sejam viciados por simulação, fraude ou abuso.

A jurisprudência administrativa sempre esteve em consonância com estes princípios e conceitos.

Os seguintes precedentes do Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) das décadas de 80 e 90 comprovam as conclusões acima:¹¹⁹

IRPJ – Transferência de Receitas - Evasão fiscal. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

(...)

Ora, no caso das oito gêmeas dadas à luz do universo jurídico pelos dignos sócios da recorrente, ficou mais do que evidente (aliás, ficou confessado) que, não obstante seu objeto social compreendesse, na sua realização, a revenda dos produtos da recorrente, na realidade tudo isso não passou de disfarce. Talvez nem tanto, na medida em que não houve preocupações de disfarçar. Na verdade, a constituição das oito sociedades traduziu autêntico negócio simulado, com o confessado intuito de enganosamente prejudicar o fisco. (...) *In casu*, é flagrante que as oito sociedades não tinham o real propósito de descentralizar as atividades da recorrente, racionalizando-lhe a administração e a operacionalidade; Esse propósito aparente - digo propósito, porque é o único que se ajustaria ao objeto social das mini-sociedades – é enganoso, é simulado, porque é falso.¹²⁰

¹¹⁹ Vide Acórdão: IRPJ – Elisão fiscal – Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recurso às formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão fiscal e não evasão ilícita. (...)

Ao fisco cabe, exemplificativamente, diante de um contrato chamado de compra e venda, que se apresenta com o conteúdo de locação, demonstrar que se trata de efetiva locação, seja pelo perfil econômico (renda de capital), seja pelos pressupostos de ordem jurídica do contrato de locação. Se bem o demonstrar, prevalecerão os efeitos jurídicos decorrentes da locação. Se não lograr sucesso na comprovação pretendida, prevalecerão os efeitos fiscais da compra e venda (Acórdão 101-77.837. Recorrente Lamesa Industrial e Comercial; Recorrida: Delegacia da Receita Federal em Campinas; Conselho de Contribuintes; 11/07/1988).

Vide Acórdão: IRPJ – Incorporação de sociedades – Compensação de Prejuízos – Incomprovada a ocorrência de simulação na incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados como (sic) os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. (...) Deste modo, foram bastante frágeis os elementos tomados pela fiscalização para o enquadramento da infração no tipo jurídico-tributário da “simulação”. A lei tributária, sem margem à dúvida, exclui o arbítrio e a discricionariedade e impõe ao fisco a reunião dos elementos de prova da acusação ou a demonstração da falsidade ou inexatidão das informações prestadas pelo contribuinte. A fiscalização não cuidou de verificar se o objetivo principal da incorporação, conforme declinado no item 6 do protocolo foi ou não implementado; essa sim poderia ser uma prova contundente da “declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, caso fosse provado que isso não ocorreu (Acórdão CSRF 01-01.756; Recorrente: Xerox Industrial e Comercial S/A; Recorrida: Fazenda Nacional; Câmara Superior de Recursos Fiscais; 17/10/1994).

¹²⁰ Acórdão 103-07.260. Recorrente: Grendene S/A; Recorrida: Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul; Conselho de Contribuintes; 25/02/1986.

Assim, por serem simuladas ou fraudulentas, a jurisprudência administrativa já chegou a vedar as seguintes práticas, por exemplo: (i) criação de diversas empresas no mesmo endereço para utilização do lucro presumido (sem que as empresas tenham substância); (ii) criação de estabelecimento em certo município para recolher ISS a uma alíquota mais baixa (sem que tal estabelecimento tenha substância e sendo que a estrutura da empresa fica em outra localidade com ISS mais alto); (iii) realização de exportações por meio de *conduit companies* localizadas em paraísos fiscais, que capturam a parcela do lucro relativa às atividades de vendas (sem que estas empresas realmente existam), dentre diversas outras.

Com exceção de situações extremas como estas, em que a simulação é evidente, os planejamentos tributários por meio de negócios jurídicos eram geralmente aceitos¹²¹:

IRPJ – Simulação na Incorporação. Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão e não de evasão ilícita.” (Ac. CSRF/01-01.874/94).

IRPJ - INCORPORAÇÃO ATÍPICA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto.

O fisco, contudo, pode ser agressivo em suas tentativas de desconsiderar planejamentos tributários feitos pelos contribuintes. Essa postura foi inaugurada pela Lei Complementar nº 104/01 ao dar nova redação ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 116 (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato

¹²¹ Acórdão 101-94.127; Recorrente Focom Total Factoring Ltda; CARF; Data da Sessão 28/02/2003.

gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Entretanto, este dispositivo não pode ser aplicado na medida em que ainda não foi editada a necessária regulamentação por lei ordinária¹²². Diante da inaplicabilidade ou eficácia limitada do parágrafo único do art. 116 do CTN, tem-se que a descon sideração dos atos praticados pelos contribuintes somente pode ocorrer em caso de haver ilicitudes tais como simulação, fraude ou abuso, tal como ocorria nas décadas de 80 e 90, antes da edição da Lei Complementar nº 104/2001 (que adicionou o parágrafo único ao art. 116 do CTN).¹²³

A jurisprudência seguiu nesse sentido, ou seja, de aceitar a descon sideração de atos praticados pelos contribuintes em casos de simulação ou fraude. Segue abaixo a breve descrição de alguns dos casos mais emblemáticos que foram julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em 2004, o CARF¹²⁴ julgou caso em que o contribuinte adotou a operação “casa - separa”, que normalmente envolve, entre outros passos, uma subscrição com ágio e uma cisão como forma de transferir uma participação societária de uma parte para a outra. No caso, o fisco identificou um contrato no qual as partes reconheciam que tinham por objetivo transferir as atividades varejistas realizadas por uma delas para a outra. Assim, concluiu o Conselho de Contribuintes que o verdadeiro objetivo de ambas as partes foi de transferir para a empresa Sonae todas as atividades varejistas da Recorrente, servindo as operações materializadas pelas empresas envolvidas tão somente para disfarçar o intento das partes e fugir da tributação decorrente do ganho de capital.

¹²² “IPI – Descon sideração de atos e negócios jurídicos. O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC 104/01, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece de falta de suporte legal para sua validade e eficácia.” (Acórdão 202-16.959. Belfam – Indústria Cosmética S/A vs. DRJ em Juiz de fora – MG; Conselho de Contribuintes; 28/03/2006)

¹²³ É importante mencionar que o dispositivo do parágrafo único do art. 116 foi considerado constitucional pelo STF na ADI 2446/DF. Tecemos maiores detalhes adiante.

¹²⁴ Acórdão 101-94.771; Recorrente: Pedro Muffato & Cia. Ltda; Sessão de 11/11/2004.

Em 2006, o caso Lumarge¹²⁵, também envolvendo uma operação “casa – separa” foi entendido como simulação pela fiscalização pois a reorganização societária ocorreu após a verificação do fato gerador.

No caso DGS Factoring¹²⁶, o fisco desconsiderou uma empresa sem substância criada pelos sócios de uma *factoring*. Tal empresa era tributada pelo lucro presumido e tinha como atividade a prestação de serviços para a *factoring* (tributada pelo lucro real). Ficou comprovado que a empresa de serviços era simulada e tinha por objetivo permitir que os lucros da *factoring* fossem tributados pelo lucro presumido.

No caso Marcopolo¹²⁷, o Conselho considerou como simuladas empresas sem substância localizadas em paraísos fiscais que re-faturavam os produtos fabricados pela Marcopolo no Brasil e capturavam parte de sua margem de lucro sob a alegação de realizarem a atividade de vendas e distribuição.

Em casos mais recentes, o fisco desconsiderou, dentre outros casos a divisão de atividades comerciais e industriais sem a devida substância econômica¹²⁸ (trataremos dessas decisões referentes à segregação de atividade industrial e comercial mais adiante).

Em resumo, naquelas situações em que há claramente simulação ou outro vício, o Judiciário deveria sustentar que o fisco pode e deve desconsiderar tais atos, como no seguinte caso em que havia formalmente duas empresas em um determinado local (uma delas no Simples-Nacional), mas materialmente havia apenas uma:¹²⁹

TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO.

(...)

4. Malgrado toda a discussão doutrinária acerca da aplicação da teoria econômica à elisão fiscal, o art. 116 do CTN não se aplica ao caso dos autos. É que o auto de infração se baseou no artigo 149 do CTN, isto é, na existência de simulação.

¹²⁵ Acórdão 147.654, Recorrente: Lumarge Ltda; Conselho de Contribuintes, 19/10/2006.

¹²⁶ Acórdão 101-95.208; Recorrente: GS Factoring Fomento Comercial Ltda; Sessão 19/10/2005.

¹²⁷ Acórdão 105-17.084, Recorrente: Marcopolo S.A; Sessão 25/06/2008.

¹²⁸ Acórdão 3201.003.930; Recorrente: Unilever Brasil Industrial Ltda; 20/06/2018.

¹²⁹ TRF 4ª Região; Apelação Cível 2006.72.04.004363-8; 19/08/2008; Rel. Vânia Hack De Almeida.

Independentemente de ser considerada e aplicada com uma norma antielisiva, o art. 116 do CTN somente teria uma posição subsidiária no contexto da lide. Explico. O art. 149 do CTN é específico e taxativo ao prever os casos de evasão (dolo, simulação ou fraude). E tudo o que não se subsumir no art. 149 do CTN deve ser considerado elisão, isto até que o art. 116 do CTN (que não é auto-aplicável) venha a ser regulamentado com outras vedações.

5. Portanto, resta analisar a existência de simulação. Nesse sentido, controverte-se sobre a legalidade fiscal da estrutura formal e funcionamento da empresa 3R do Brasil Representações Ltda. em sua relação com a JM Pereira Comercial Ltda. Cabe indagar se seriam duas empresas distintas e autônomas ou, apenas, aparentemente, teriam esta roupagem no intuito de permitir a sonegação tributária.

6. As duas pessoas jurídicas empreenderiam verdadeira simulação na condução de seus negócios. Tratar-se-ia de uma empresa apenas, com um só administrador que, mediante o fracionamento de suas atividades, obteriam redução da carga tributária, na medida em que uma delas (a JM Pereira Comercial Ltda.) encontrarse-ia inserida no SIMPLES. Examinando a evolução dos Contratos Sociais, resta claro que a filial da 3R do Brasil Representações Ltda. e a JM Pereira Comercial Ltda. situam-se no mesmo endereço, (Rodovia BR101, Km 415, 2756, Mato Alto, Araranguá/SC), o que, por si só, caracteriza um forte indício de tratar-se de um mesmo estabelecimento. Também há registro de que Adão Rosa Pereira, sócio-gerente (administrador) da 3R do Brasil Representações Ltda., chegou a ser, concomitantemente, empregado da JM Pereira Comercial Ltda. Vale registrar, ainda, que, segundo os balanços patrimoniais de 1997 a 2001 a Comercial Pereira não possui registro de qualquer ativo permanente e suas despesas operacionais referem-se quase que exclusivamente a despesas com pessoal. A prova dos autos demonstra, destarte, que não se está diante de duas empresas, mas, sim, de apenas uma.

7. Nada impede que a pessoa física atue como administrador de mais de uma empresa (uma delas como sócio e outras como procurador). Também, nada há de ilegal haver parentes no quadro societário das empresas em análise ou mesmo o fato de manterem estreito trato comercial. Sobre esse último aspecto, não raro, existem estabelecimentos industriais com número extremamente reduzido de clientes a quem prestam serviços. Todavia, no caso dos autos, a análise do conjunto da estrutura das duas pessoas jurídicas indica tratar-se materialmente de uma só empresa que, ao simular uma terceirização, promoveu o desmembramento (no papel) de seu parque fabril.

(...)

11. A evidência da unicidade empresarial para fins tributários, notadamente com o reconhecimento de que os empregados da JM Pereira Comercial Ltda. seriam,

na verdade, empregados da parte-autora, não lhe retirou a personalidade jurídica para outras finalidades. Não houve qualquer desconsideração da personalidade jurídica da requerida ou da pessoa jurídica meramente formal, vez que, a fiscalização somente atribuiu ao sujeito passivo os tributos que houveram subsunção da hipótese de incidência ao fato material detectado.

12. Sentença totalmente mantida.

O próprio Supremo Tribunal Federal (STF)¹³⁰ já demonstrou repúdio às estruturas vazias de conteúdo e baseadas unicamente na forma, quando julgou um caso de importação realizada por empresa que aproveitava o benefício do Fundap no Estado do Espírito Santo em favor de contribuinte paulista, conforme segue:

ICMS - MERCADORIA IMPORTADA - INTERMEDIACÃO - TITULARIDADE DO TRIBUTO. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável.

(...)

Poucas vezes me defrontei com processo a revelar drible maior ao Fisco. O acordo comercial Fundap, formalizado entre a importadora e a ora recorrente, é pródigo na construção de ficções jurídicas para chegar-se à mitigação do ônus tributário, isso em vista do fato de a importadora encontrar-se cadastrada no sistema Fundap, tendo jus, por isso, a vantagens fiscais. No acordo, previu-se que a importadora figuraria nas operações de importação dele objeto como consignatária, o que implica dizer que não atuaria como senhora, em si, de importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediária, vindo a ser reembolsada em tudo o que despendesse, inclusive tributos, frete, armazenagem, desembaraço aduaneiro e demais despesas pertinentes à operação, ficando a cargo da ora recorrente a definição das mercadorias, alfim, entabular o negócio jurídico no exterior, com fixação de preço. Onde a lealdade aos princípios básicos à vida democrática, aos princípios assentados na Lei Maior? A toda evidência, tem-se quadro escancarado de simulação.

Diferentemente, nas situações em que a simulação não é tão clara, o Poder Judiciário poderá adotar uma visão mais formalista e apegada ao princípio da legalidade, no sentido de que o contribuinte é livre para organizar os seus negócios.

¹³⁰ STF; RE 268586 / SP; Julgamento 24/05/2005; Min. Marco Aurélio.

Em resumo, pode-se concluir o seguinte:

O CARF somente tem desconsiderado os atos e estruturas usados pelos contribuintes quando há algum vício que torne os referidos atos ou estruturas ilegais, tal como a simulação, fraude, abuso ou conluio.

Negócios jurídicos que antes eram aceitos como negócios indiretos tem sido cada vez mais contestados, em razão do maior aparelhamento do fisco e tendência de se coibir estruturas muito agressivas e sem substância e em razão da adoção de um conceito mais amplo de simulação, como vício do motivo (ou causa) do negócio jurídico.

Em não havendo ilicitude alguma, o fisco não pode aplicar o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional para desconsiderar os atos praticados.

5.1.1.1. Aplicação desses conceitos para fins estaduais

Do ponto de vista estadual, não há diretrizes tão claras a respeito do que é considerado um planejamento tributário abusivo e, como mencionado, as decisões federais podem servir como baliza para o contribuinte avaliar se determinado planejamento relacionado a empresas interdependentes pode ser visto pelo fisco estadual como fraudulento ou simulado.

Além disso, os Estados não consideram esses conceitos de fraude, abuso e simulação ou, ainda, influência no preço praticado (embora deversem considerar, em nossa opinião) como necessários para afetar as operações realizadas entre interdependentes.

Como mencionado, os Estados inseriram presunções em suas legislações no sentido de que os contribuintes adotam preços fora do parâmetro de mercado, ou que usam a relação com empresas interdependentes como uma forma de planejamento tributário abusivo.

Por exemplo, quando a legislação estadual determina que a MVA de 177,19% (como nos casos de São Paulo¹³¹ e Minas Gerais¹³²) ou de 150% (como no Pará¹³³) deve ser aplicada nas operações de venda entre interdependentes, há uma nítida presunção de que as operações praticadas por empresas interdependentes são praticadas com preços menores do que entre empresas não interdependentes. Assim, é adotada uma MVA maior para compensar a adoção de uma base de cálculo menor do ICMS devido à inserção de menos margem de lucro na operação.

O mesmo ocorre quando a legislação determina que em operações entre empresas interdependentes deve ser adotada base de cálculo não inferior ao valor tributável mínimo para fins do IPI (preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente).¹³⁴ Essa regra também possui clara intenção de aumentar arrecadação e eliminar qualquer vantagem que um contribuinte pudesse ter ao realizar operação com empresa interdependente.

Da mesma forma, citamos os casos em que a legislação estadual determina que, para o cálculo do ICMS-ST, deva ser usado o preço da operação subsequente (preço da operação da empresa interdependente com terceiros) ou quando a legislação desloca o pagamento do ICMS-ST para a operação subsequente¹³⁵. Nessas situações, também há uma clara presunção de que a operação entre interdependentes será praticada por valores abaixo de preço de mercado e essa operação teria sido estruturada dessa forma para diminuir o pagamento do imposto, o que nem sempre é uma verdade.

Por fim, podemos citar o caso da legislação que determina a inclusão do preço da prestação de serviços de montagem na base de cálculo do ICMS, quando a montagem é feita por empresa interdependente em relação à vendedora de uma máquina ou equipamento.¹³⁶ Trata-se de mais um exemplo de legislação que pressupõe o uso de um artifício para reduzir a tributação pelo ICMS.

¹³¹ Art. 1º, §1º, Portaria SRE nº 12/2022.

¹³² Art. 161, Anexo VII, RICMS/MG.

¹³³ Art. 109, Anexo I, RICMS/PA.

¹³⁴ Art. 28-A, Lei Estadual de São Paulo 6.374/1989.

¹³⁵ Art. 24, § 2º, Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 2657/1996.

¹³⁶ Art. 13, V, do RCTE/GO.

Todas essas previsões da legislação estadual são presunções legais de que as operações realizadas entre empresas interdependentes são praticadas como uma forma de diminuir o pagamento do ICMS, o que na prática nem sempre ocorre.

O maior problema surge empresas interdependentes praticam preços normais de mercado e com margens de lucro adequadas para a operação. Nesse caso, o contribuinte interdependente se vê obrigado a recolher mais tributos que outros contribuintes na mesma posição, o que viola o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

5.1.2. Limites para constituição de uma empresa interdependente como forma de economia tributária

Conceitualmente, a estrutura de negócios de segregar atividades com o intuito de reduzir o pagamento de tributos não envolve, por si só, simulação, fraude ou abuso. A mera possibilidade de realizar esse o planejamento tributário não deve ser penalizada antes que se ponha em prática qualquer ato que possa configurar um ato ilícito, como ensina Heleno Tôrres¹³⁷:

(...) a finalidade de economizar tributos pode ser atingida tanto por atos legítimos como por atitudes ilícitas (evasão ou elusão) do contribuinte. Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que poderá o Fisco controlar a operação para determinar sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude e precisar se houve evasão, elusão de tributos ou negócio indireto legítimo e válido que atenda a uma lícita economia de tributos. De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponha em prática os atos planejados.

Como demonstrado, essa estrutura de segregar as atividades pode ter diversas vantagens para fins do ICMS, mediante realização de operações entre empresas interdependentes. No entanto, não há tantas decisões estaduais que prevejam parâmetros a serem seguidos ao se considerar uma segregação de atividades válida

¹³⁷ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 37.

ou não, de modo que seguiremos inicialmente com a análise das decisões federais para esse fim.

Para fins federais, o CARF já reconheceu a possibilidade de segregar atividades, mas deixou claro que alguns requisitos devem ser observados. A segregação deve ser realizada previamente à ocorrência do fato gerador, deve haver ganhos extrafiscais e, ainda, as entidades separadas devem conservar a sua individualidade relacionada a administração, corpo de funcionários e instalações, conforme segue:¹³⁸

AUTO DE INFRAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS. REQUISITOS. A segregação de diferentes atividades econômicas em duas entidades é admissível, mesmo que dela decorra economia tributária, quando realizada previamente à ocorrência dos fatos geradores e revelar evidentes ganhos extrafiscais decorrentes do efetivo desenvolvimento dessas atividades separadamente e em estruturas independentes e com administração, corpo de funcionários e instalações próprios.

Conforme mencionado, a segregação de atividades é bastante utilizada para fins de economia nas contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS devidos pelo regime monofásico¹³⁹.

Essa estrutura foi analisada pelo CARF algumas vezes. Em 2012, ao julgar planejamento relacionado à segregação da atividade industrial da atividade comercial, foi permitida a adoção da mencionada estrutura:¹⁴⁰

COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE - SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando

¹³⁸ Acórdão 3403-002.854; Sessão de 26/03/2014; Relator Alexandre Kern.

¹³⁹ Por exemplo, produtos de perfumaria e cosméticos mencionados na Lei 10.147/2000.

¹⁴⁰ Acórdão: 3402-001.908; Sessão 26/09/2012; Rel. Fernando Luiz Da Gama Lobo D Eca

ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

Em 2013, ao julgar o mesmo tema, referente ao mesmo contribuinte, o CARF continuou permitindo tal prática, mencionando-se que a alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, parágrafo único. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, conforme segue:¹⁴¹

PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos. A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN. Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.

Da mesma forma, decisões no mesmo sentido foram proferidas em 2014¹⁴² e 2016.¹⁴³

¹⁴¹ Acórdão 3403-002.519; Sessão 22/10/2013; Rel. Ivan Allegretti.

¹⁴² Mencionado acima: Acórdão 3403-002.854; Sessão de 26/03/2014; Relator Alexandre Kern.

¹⁴³ Acórdão 1402-002.337; Sessão 05/10/2016; Rel. Fernando Brasil De Oliveira Pinto.

Porém, em 2018, o CARF, ao analisar a mesma estrutura, considerou-se que a houve abuso e a autuação foi mantida. Nesse caso,¹⁴⁴ o CARF citou os precedentes mencionados acima, indicando que a estrutura havia sido aprovada pelo CARF. Porém, nessa nova autuação, houve demonstração de uma manipulação excessiva do preço, ou seja, houve abuso uma vez que a entidade industrial chegou a vender produtos para a empresa comercial do mesmo grupo próximo ao custo para economizar no pagamento do PIS/PASEP e da COFINS devidos pelo regime monofásico. Inclusive, mencionou-se que, diante das manipulações dos preços, as operações não poderiam nem ser consideradas vendas, mas apenas uma circulação física:

RECURSO VOLUNTÁRIO. EMPRESAS VINCULADAS. IMPORTADORA - INDUSTRIAL. COMERCIAL. VINCULAÇÃO COM AFETAÇÃO DE PREÇOS DOMÉSTICOS. DESCONSIDERAÇÃO DOS PREÇOS NAS TRANSAÇÕES ENTRE PARTES VINCULADAS.

A fiscalização demonstrou que houve afetação de preços domésticos entre empresas vinculadas. Produtos importados e industrializados vendidos abaixo dos preços de livre concorrência no mercado doméstico e, exclusivamente, a empresa vinculada do grupo. A prática de preços de transferência no mercado doméstico e a falta de comprovação de preços em condições de livre concorrência (arm's length) levou a desconsideração dos preços praticados entre as partes vinculadas. Foram considerados os preços praticados pela entidade comercial quando da venda para terceiros não vinculados.

Contudo, não se trata de uma mudança na jurisprudência, mas apenas um caso específico em que houve, na visão do CARF, um abuso na utilização desse planejamento, inclusive com vendas abaixo do custo.

Em âmbito estadual, o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP) teve poucas oportunidades de avaliar a questão da segregação de atividades. No precedente abaixo,¹⁴⁵ o TIT/SP avaliou um caso em que uma entidade que prestava serviços de comunicação e segregou as atividades relacionadas com aluguel de equipamentos que serviriam para viabilizar a prestação de serviços de comunicação (sabe-se que o fisco exige que todos os valores, seja pela prestação de serviços em

¹⁴⁴ Acórdão 3201-003.930; Sessão 20/06/2018; Rel. Tatiana Josefovicz Belisario.

¹⁴⁵ AIIM 4115860-0; Recurso Ordinário; Julgamento 07/11/2019; Rel. Galderise Fernandes Teles.

si, seja pela locação de equipamentos relacionados com a prestação sejam incluídos na base de cálculo do ICMS-comunicação). A abordagem dada pelo TIT/SP foi semelhante àquela adotada pelo CARF, no sentido de que a segregação das atividades, por si só, não é vedada, porém, o contexto fático deve demonstrar que havia entidades segregadas, com unidades de negócio distintas, sob pena de desconsideração do planejamento, conforme segue:

ICMS-COMUNICAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS PELA AUTUADA QUE SÃO TOTALMENTE VINCULADOS AOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA. ELEMENTOS PROBATÓRIOS COMPROVAM HAVER UNIDADE DE CONDUTA, SENDO UMA SÓ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS REALIZADA PELO GRUPO EMPRESARIAL, ANTE A NÃO SEGREGAÇÃO FÁTICA DAS ATIVIDADES, RAZÃO PELA QUAL É DEVIDA A INCLUSÃO DA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NOS TERMOS DA DECISÃO NORMATIVA CAT N. 05/2004 DEVE ENGLOBALAR OS DOIS VALORES DE SERVIÇOS PRESTADOS. MULTA, JUROS E ATUALIZAÇÃO DO VALOR BÁSICO DA MULTA NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO VÁLIDA E VIGENTE. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

De fato, observo não haver dúvida de que tratam-se de empresas do mesmo grupo econômico, configurada pela existência de sócios e administradores comuns entre elas.

Tal fato, por si só, a meu ver, não pode ser colocado como óbice para a autonomia de duas empresas, na medida em que é totalmente possível a segregação delas, na medida em que é permitido pela legislação a configuração de planejamento tributário, sendo que a análise do caso deve ser pautada pelo binômio: a) licitude dos atos praticados e b) efetividade das operações.

(...)

Em relação à licitude dos atos praticados, entendemos que não há óbices para a abertura de nova empresa que venha a desenvolver atividades não proibidas pelo ordenamento jurídico-positivo, ainda que as empresas pertençam ao mesmo grupo econômico.

A questão principal que deve ser analisada, entretanto, é se houve efetivamente a segregação das atividades e se tratam de empresas distintas.

(...)

A meu ver, portanto, o conjunto probatório conduz a um cenário de uma unidade de atividade desenvolvida, não havendo o que se falar em autonomia entre as empresas.

(...)

Dessa forma, há unidade de conduta, justificando tanto a autuação fiscal, quanto a atribuição de responsabilidade solidária.

Em outro precedente, não exatamente ligado à segregação de atividades, mas à segregação de cobrança via nota fiscal de mercadorias e nota fiscal de serviços, o TIT/SP¹⁴⁶ decidiu que o planejamento não foi admitido pela ausência de prova da realização dos serviços. No caso, o contribuinte vendia máquinas para hospitais e laboratórios e, além das vendas, emitiu notas fiscais de prestação de serviços referentes a treinamento, suporte técnico e capacitação, comissão, atualização tecnológica, manutenção e calibração de equipamentos, mão de obra, treinamento, aplicação e preparação de sala e desmontagem dos equipamentos listados, aplicação, incorporação de partes e peças.

O fisco alegou a ausência de prova da prestação de serviços e exigiu o ICMS sobre a parcela cobrada dos seus clientes a título de serviços. O contribuinte não foi capaz de provar a realização dos mencionados serviços, deixando de apresentar os contratos de prestação de serviços, informação sobre o objeto da prestação de serviços, comprovação de vínculo empregatício dos funcionários que prestaram os serviços. A autuação foi mantida, conforme segue:

EMENTA: ICMS - FALTA DE PAGAMENTO DE ICMS. Emissão de notas fiscais com erro na determinação da base de cálculo: emissão de notas fiscais de serviços para acobertar valores que deveriam integrar base de cálculo do ICMS. Inclusão de serviços abrangidos pela Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03. (...) RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

(...)

12. Quanto ao item 3, de fato, não consta comprovado nos autos a natureza correta da prestação de serviços, ora sob o título de manutenção, ora sob o título de treinamento, e outras modalidades, principalmente observando a proporção de sua incidência ao acompanhar os equipamentos vendidos. Corroboro com a manifestação do agente autuante.

(...)

Antes, porém, para instruir o AIIM, o agente autuante solicitou documentos para a autuada por intermédio de notificações de fls. 123/124, onde diagnostico que a

¹⁴⁶ TIT/SP; Processo DRT-14 - 837289/2010; AIIM: 3135765-9; Data 12/03/2012.

recorrente não atendeu as notificações do fisco, que tinha por objetivo colacionar provas efetivas da prestação de serviços destacadas nas notas fiscais glosadas.

As informações solicitadas pelo fisco (apresentação de contratos de prestação de serviços, informação sobre o objeto da prestação de serviços, comprovação de vínculo empregatício dos funcionários, etc.), seriam de absoluta importância para a valoração da prova dos fatos alegados pela autuada. Tais informações, repito, não vieram aos autos.

Diante dos mencionados precedentes, é possível concluir que, no caso de segregação de atividades com intuito de redução do valor de PIS/PASEP e COFINS a serem recolhidos, o CARF só tem realizado a desconsideração quando, de fato, há um elemento de fraude, como manipulação de preços para fins de economia tributária.

No mesmo sentido, o TIT/SP, ao analisar casos de segregação de atividades ou cobranças, indica que o elemento de efetiva prova da existência da individualização e da separação de estabelecimentos é caráter extremamente importante no planejamento que visa reduzir a carga tributária do ICMS.

Parece-nos que o planejamento de segregação de atividades dentro de um mesmo grupo econômico, com a criação de operações entre empresas interdependentes, é seguro desde que feito com muito cuidado, de modo que as atividades sejam claramente independentes e que os preços praticados sejam razoáveis e justificáveis.

Dentre os cuidados mencionados, entendemos que deve: (i) haver funcionários e corpo diretivo separado para cada entidade; (ii) segregação de espaço e ativos para a individualização de cada estabelecimento (caso, por exemplo, a segregação de atividade seja feita no mesmo local); (iii) a segregação deve ser prévia à ocorrência dos fatos geradores dos tributos que foram reduzidos em razão do planejamento; (iv) emissão de obrigações acessórias distintas por atividade realizada, de forma que cada entidade cumpra com a entrega de suas obrigações; (v) preços praticados devem revelar margem de lucro compatível para a manutenção da entidade, ou seja, deve-se evitar a realização de vendas por valores abaixo do custo de produção ou aquisição; (vi) na segregação da atividade entre indústria e comércio dentro de um

mesmo grupo econômico, não deve haver redução drástica nos preços praticados pela indústria de forma a relevar precificação artificial.

Caso esses elementos sejam observados, entendemos que não se sustentariam eventuais argumentos do fisco no sentido de fraude, simulação ou abuso diante de um planejamento que visa reduzir a tributação do ICMS ou do ICMS devido por substituição tributária em operações entre empresas interdependentes.

Como mencionado, a constituição de uma empresa interdependente para desenvolver as atividades comerciais, por si só, não constitui fraude, abuso ou simulação. Desde que uma segregação seja feita com substância, e sejam adotados preços e margens de lucro compatíveis, não deveria haver desconsideração dessa estrutura por autoridades fiscais (e, da mesma forma, não deveriam as normas estaduais punirem esse tipo de atividade).

Assim, a constituição de empresa interdependente e o aumento do ICMS nessas operações deveria ter como limitadores justamente a existência de fraude, abuso ou simulação ou, ainda, a inexistência de substância na segregação.

No entanto, as legislações estaduais atingem diretamente essa segregação de atividades de forma generalizada, ainda que não sejam fraudulentas, ou que tenham substância, ou ainda que pratiquem preços de mercado. Essas normas estaduais violam a legalidade, a capacidade contributiva e a igualdade, como desenvolvido a seguir.

5.2. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade está previsto em algumas passagens da Constituição da República. Inicialmente, trata-se de um direito fundamental previsto no art. 5º da Constituição, ao determinar que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.¹⁴⁷

¹⁴⁷ Art. 5º, II, da Constituição da República.

Esse princípio também pode ser visto sob a perspectiva do direito administrativo, quando a Constituição determina que toda a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deve ser submetida ao princípio da legalidade¹⁴⁸. Nesse sentido, Celso Antonio Bandeira de Mello¹⁴⁹ ensina que, inicialmente, o princípio da legalidade possui o propósito de evitar a existência de favoritismos e perseguições:

Para avaliar o corretamente o princípio da legalidade e captar-lhe o sentido profundo cumpre atentar para o fato de que ele é a tradução jurídica de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto – o administrativo – a um quadro normativo que embargue favoritismos, perseguições ou desmandos. Pretende-se através da norma geral, abstrata e por isso mesmo impessoal, a lei, editada, pois pelo Poder Legislativo – que é o colégio representativo de todas as tendências (inclusive minoritária) do corpo social -, garantir que a atuação do Executivo nada mais seja senão a concretização dessa vontade geral.

E, por ter essa característica de evitar abusos ou favoritismos, o princípio da legalidade que serve ao direito administrativo está intimamente ligado com a legalidade tributária.

Inclusive, Gerd Willi Rothmann¹⁵⁰ elenca derivações do princípio da legalidade, quando analisados sob o ponto de vista do direito tributário:

(...) o Estado de Direito, ao lado do princípio da legalidade tributária, prevê os princípios genéricos da legalidade da administração, da segurança jurídica, da tutela jurisdicional e outros mais.

Esses novos princípios mantêm uma relação estreita com a matéria tributária constituindo, freqüentemente, novas modalidades ou aperfeiçoamentos do tradicional princípio da legalidade tributária.

Assim, tendo em vista o Direito Positivo Brasileiro, podemos afirmar que a legalidade da tributação se apresenta sob a seguintes feições:

a) como legalidade da administração pública;

¹⁴⁸ Art. 37 da Constituição da República.

¹⁴⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010. p.100.

¹⁵⁰ ROTHMANN, GERD WILLI. O princípio da legalidade tributária. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, p.18.

- b) como reserva da lei;
- c) como estrita legalidade tributária; e
- d) como conformidade da tributação com o fato gerador.

A legalidade, quando relacionada à tributação, determina que a arrecadação de tributos pelo poder público deve ser autorizada previamente pelos representantes do povo.¹⁵¹

Já que o sistema legislativo brasileiro não segue o sistema da *common law*, a tributação deve seguir as diretrizes estabelecidas pela Constituição e pela legislação infraconstitucional.

Nesse sentido, a principal dúvida existente neste estudo é se os Estados possuem a liberdade de adotar suas próprias regras e seus próprios conceitos de estabelecimentos interdependentes para atribuir determinadas consequências tributárias.

Entendemos que a resposta para essa questão é sim, mas desde que as regras estaduais respeitem as regras previstas na Constituição da República e não infrinjam qualquer outra norma hierarquicamente superior.

É por essa razão, inclusive, que a Constituição deu tanta importância à legalidade tributária, ao dispor, no art. 150, inciso I, que é vedado à União, Estados e Municípios exigir ou aumentar impostos sem lei que o estabeleça. Outro viés da legalidade em matéria tributária é estabelecido no art. 146, da Constituição, o qual determina que apenas lei complementar pode definir os tributos e suas espécies, bem como seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

A Constituição da República procurou reforçar a legalidade na Seção referente às limitações do poder de tributar, instituindo a legalidade estrita, conforme Alberto Xavier:¹⁵²

¹⁵¹ *Ibidem*, p.18.

¹⁵² XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 69-70.

O brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege* tem o seu equivalente no Direito Tributário: *nullum tributum sine lege*. Da mesma forma, pois, que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu como técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração. O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica.

Vale lembrar que a própria Constituição da República impõe exceções à legalidade, por exemplo, quando determina que a alíquota de alguns impostos (como o IPI e o Imposto de Importação), possam ser alteradas mediante decreto do Poder Executivo.

No entanto, nenhuma das passagens das legislações estaduais citadas neste estudo se enquadram dessas exceções determinadas pela Constituição, de forma que, em regra, as legislações estaduais devem observar estritamente às regras constitucionais para serem válidas.

Assim, se a lei complementar e a Constituição não impõem limitações ou ampliações no conceito de estabelecimento interdependente, não cabe à legislação estadual (leis ordinárias, decretos, portarias, instruções normativas, dentre outros) assim proceder.

Da mesma forma, se a Constituição determina que as regras gerais em matéria tributária relacionadas com a base de cálculo, fato gerador e contribuintes deve ser tratada por lei complementar, não cabe aos Estados legislar sobre o tema mediante portarias, decretos, ou outras normas, criando regras que afetem as operações realizadas entre interdependentes.

É importante lembrar que, nos termos do art. 24, § 2º e § 3º, da Constituição da República, os Estados possuem competência suplementar para legislar em matéria tributária e, apenas na inexistência de lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

E esse respeito às regras constitucionais é necessário até para que o contribuinte tenha segurança jurídica ao operar em determinados Estados.

Como já mencionado, Marco Aurélio Greco possui um posicionamento um pouco distinto segundo o qual não só a legalidade deve ser avaliada ao tratar dos planejamentos tributários, mas também a solidariedade social e o princípio da capacidade contributiva¹⁵³.

Ainda que possamos admitir que a capacidade contributiva é um aspecto relevante ao se analisar um planejamento tributário, não deveria haver uma sobreposição em relação à legalidade para atingir determinadas operações ou situações quando a própria Constituição não dê o suporte para tanto.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri leciona que, para alcançar a tributação, a capacidade contributiva é necessária, mas não suficiente, havendo que se observar a legalidade:¹⁵⁴

Decorre daí que os fenômenos que serão submetidos à tributação nem de longe têm o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva. A presença de situação que revele, objetivamente, aquela capacidade, é condição necessária, mas não suficiente, para que se dê a imposição tributária. Não basta, pois averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador.

Assim, outra dúvida que se coloca é se os contribuintes podem se valer de medidas administrativas ou judiciais para afastar as limitações impostas pela legislação ou as violações à legalidade. Provavelmente, na via administrativa, haveria menores chances de êxito em comparação com a via judicial, uma vez que as autoridades fiscais estão subordinadas à observância literal das normas estaduais.

¹⁵³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. "O desafio do planejamento tributário". In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); e FREITAS, Rodrigo de (org.). Planejamento tributário e o "propósito negocial", mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 14.

No entanto, na via judicial, deveria haver maiores chances de êxito para afastar a aplicação de regra estadual que infrinja as determinações constitucionais, conforme jurisprudência citada abaixo.

Os Tribunais Estaduais já enfrentaram algumas questões que tangenciaram o tema da interdependência relacionada ao ICMS, mas, até o momento, os Tribunais Superiores não enfrentaram o tema de forma definitiva.

Em tema semelhante, sobre a necessidade de existência de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, o STF analisou a necessidade de lei complementar para a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS (Difal), nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.¹⁵⁵ O órgão concluiu que o Difal não pode ser instituído e regulamentado por Convênio, decidindo pela necessidade da existência de lei complementar para tanto. Essa decisão confirma a necessidade de que temas referentes aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes sejam tratados por lei complementar.

De qualquer forma, determinadas abordagens dadas por alguns Estados já foram objeto de questionamento pelos contribuintes, como a exigência de observância de valor tributável mínimo para fins do ICMS-ST, aplicabilidade ou não do ICMS-ST, momento de pagamento do ICMS-ST, dentre outros.

Por exemplo, o fisco de São Paulo aplicou a mesma regra do valor tributável mínimo do IPI (art. 195, RIPI/2010) para aumentar a base do ICMS-ST em operações entre empresas interdependentes, com base no já citado art. 28-A, III, da Lei Estadual nº 6.374/1989, o qual prevê que a base de cálculo do ICMS-ST não pode ser inferior à base que seria aplicável para fins do IPI. Nesse caso, aparentemente, o contribuinte não questionou a legalidade e constitucionalidade da adoção, como base de cálculo

¹⁵⁵ Tema 1093. Leading case: RE 1287019; Órgão julgador: Tribunal Pleno; Relator: Min. Marco Aurélio; Redator do acórdão: Min. Dias Toffoli; Julgamento: 24/02/2021.

do ICMS-ST, do mesmo valor que serviria de base de cálculo para o IPI. A autuação foi mantida, pela existência de previsão legal nesse sentido.¹⁵⁶

No entanto, entendemos que há flagrante violação à legalidade nesse caso, uma vez que o art. 146, III, da Constituição da República, determina que matérias como base de cálculo dos impostos devem ser definidas por lei complementar. A Lei Complementar nº 87/96 apenas menciona que, no caso de substituição tributária, a base de cálculo deve partir do valor da operação (art. 8º, II, 'a'), não prevendo qualquer possibilidade de aproximar essa base de cálculo do valor tributável mínimo para fins do IPI.

Há determinadas situações em que a legislação estadual procura aumentar a base de cálculo do ICMS-ST por meio de definição do preço final ao consumidor fixado pelo órgão público competente (geralmente chamado de pauta fiscal). Essas medidas, além de possuírem suporte em lei complementar¹⁵⁷, até poderiam justificar um aumento pois, afinal, a base do ICMS-ST deve se aproximar do valor final da operação ao consumidor.

O que a legislação estadual não pode é eleger outro critério para definição da base de cálculo do ICMS-ST, que não aqueles definidos na Lei Complementar nº 87/1996 (que dizem respeito ao cálculo pelo valor da operação mais a Margem de Valor Agregado - MVA -, ou a pauta fiscal). Não há abertura na Lei Complementar nº 87/1996 para que uma legislação estadual possa dizer que o conceito de “valor da operação”, antes da aplicação da MVA deve equivaler ao valor tributável mínimo para fins do IPI.

¹⁵⁶ TJ/SP; Apelação 1058677-80.2019.8.26.0053; Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 11/08/2022; Relator(a): Vera Angrisani.

¹⁵⁷ Art. 8º, § 2º e § 4º, da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de 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.

Trata-se, portanto, de um problema normativo, uma vez que viola nitidamente a legalidade.

Nesse sentido, como lembra Maurício Barros e Thiago Garbelotti, ao tratarem de Portaria CAT do Estado de São Paulo que aumenta a MVA em operações entre interdependentes:¹⁵⁸

(...) a Portaria CAT n. 15/08 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.

Em outra situação, foi analisada a restrição imposta pela legislação estadual de São Paulo no que se refere à transferência de crédito acumulado de ICMS para empresa não interdependente. A Secretaria da Fazenda de São Paulo (Sefaz/SP) negou a transferência para terceiros em outras situações que não aquelas de interdependência, e o contribuinte teve que recorrer à via judicial para tanto, obtendo êxito nesse sentido.¹⁵⁹ Esse acórdão demonstra a necessidade e possibilidade de se recorrer à via judicial para que os contribuintes não fiquem restritos às limitações impostas pela legislação estadual, quando a lei complementar não impõe tais limitações.

Em Minas Gerais, o Tribunal de Justiça já analisou situações que envolvem o ICMS nas operações entre interdependentes. No Estado, há a regra de

¹⁵⁸ BARROS, Mauricio; GARBELOTTI, Thiago. Revista de Direito Tributário da APET, v.5, n.20, (dez. 2008), p.119.

¹⁵⁹ TJ/SP; Apelação 1011481-12.2022.8.26.0053; Órgão julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 26/07/2022; Relator: Márcio Kammer de Lima.

inaplicabilidade do ICMS-ST em operações entre estabelecimentos interdependentes, de forma que o ICMS-ST seria devido em operações com terceiros. O Estado já chegou a lavrar autos de infração quando um estabelecimento descumpriu essa regra e recolheu o ICMS-ST na operação de saída do fabricante ao comercial interdependente e não nas saídas do estabelecimento comercial para terceiros.

Os contribuintes se viram obrigados a recorrer à via judicial para não se sujeitarem às imposições do fisco estadual. Foi comprovado, em diversos casos, através de prova pericial, que o ICMS devido nas operações comerciais realizadas entre empresas interdependentes foi recolhido (ainda que a metodologia prevista no art. 47 da Parte I do Anexo XV do RICMS/MG não tenha sido observada). Assim, os autos de infração foram desconstituídos.

Ou seja, na via judicial, o contribuinte obteve êxito contra imposições legislativas que não encontram respaldo na Lei Complementar nº 87/1996. No Tribunal de Justiça, há algumas decisões em que contribuintes prevaleceram nessas discussões contra o fisco estadual.¹⁶⁰

No Estado do Rio Grande do Sul, também já houve autuações e discussão judicial acerca de impactos das operações praticadas entre interdependentes para fins do ICMS. Nesse Estado, o fisco determinou que contribuintes aplicassem a regra no sentido de que, na definição da base de cálculo do ICMS-ST em operações com interdependentes, não se pode usar o preço da operação como base de cálculo, devendo-se usar um preço que seria praticado com terceiros.

O Tribunal de Justiça já decidiu favoravelmente ao contribuinte, sob o argumento de que a regulamentação dessa situação de definição de quem deve realizar o recolhimento do ICMS-ST em operação entre interdependentes, não pode ser objeto de determinação autônoma da legislação estadual.¹⁶¹ Em outra ocasião, o

¹⁶⁰ TJ/MG - Ap Cível/Rem Necessária 1.0000.19.018972-0/002, Relator(a): Des.(a) Renato Dresch, 4ª Câmara Cível, julgamento em 10/03/2022.

TJ/MG - Ap Cível/Rem Necessária 1.0000.19.132997-8/001, Relator(a): Des.(a) Corrêa Junior, 6ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 25/08/2020.

¹⁶¹ TJ/RS; Apelação Cível 70084225044 (0060863-14.2020.8.21.7000); Órgão Julgador: Primeira Câmara Cível; Data de Julgamento: 29/07/2020; Relator: Sergio Luiz Grassi Beck.

TJ/RS também foi favorável ao contribuinte e acrescentou que, se o Protocolo entre os dois Estados envolvidos não menciona essa regra específica referente às operações entre interdependentes, não cabe à legislação estadual regulamentar de forma diversa.¹⁶²

Por sua vez, no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e no Supremo Tribunal Federal (STF) alguns assuntos relacionados com a interdependência que chegaram até os órgãos não tiveram o mérito analisado.

Enquanto não há esse conceito padronizado em lei complementar, entendemos que a única liberdade que os Estados possuem é adotar o mesmo conceito previsto na Lei Complementar nº 87/96, que considera interdependentes as 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; ou III - uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias. Portanto, todos os Estados que adotam conceitos mais amplos que esse para ampliar a tributação de ICMS estão violando a legalidade.

Ademais, enquanto não houver formalização em lei complementar sobre as normas gerais aplicáveis às operações entre interdependentes, não podem os Estados criarem (via decreto, leis ordinárias, regulamentos, portarias etc.), suas próprias regras quando impactem na definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, uma vez que essa matéria é reservada à lei complementar.

Por fim, é importante mencionar que, com a Reforma Tributária instituída pela Lei Complementar nº 214/2025, essas discussões tendem a ser mitigadas para o futuro. A Reforma Tributária altera a lógica de cobranças estaduais de tributos, com a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que não serão diretamente destinados aos cofres estaduais. Em

¹⁶² TJ/RS; Apelação Cível 70084259894 (0064348-22.2020.8.21.7000); Órgão Julgador: Vigésima Segunda Câmara Cível; Data de Julgamento: 08/10/2020; Relator: Marilene Bonzanini.

resumo, a Reforma teve como objetivo simplificar e uniformizar a cobrança dos tributos em território nacional, limitando o poder dos Estados em criar regras específicas relacionadas com a interdependência. No capítulo 7 são trazidas maiores considerações sobre os impactos da Reforma Tributária.

5.3. Princípio da igualdade

Outro impacto dos dispositivos legais estaduais relacionados à interdependência diz respeito à violação do princípio da igualdade. Isto porque as situações criadas por algumas normas que colocam empresas interdependentes em posição de desigualdade em relação às demais empresas.

Para que algumas discriminações sejam aceitas no ordenamento jurídico, Celso Antonio Bandeira de Mello¹⁶³ ensina que há critérios a serem observados para responder perguntas trazidas pelo próprio autor: *“Quando é vedado à lei estabelecer discriminações? Ou seja: quais os limites que adversam este exercício normal, inerente à função legal de discriminar?”*.

Para isso, seria necessário avaliar três critérios, conforme segue:¹⁶⁴

12. Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:

- a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;
- b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
- c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.

A ideia desses critérios é avaliar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório e, de outro, verificar se há justificativa racional e fundamento lógico

¹⁶³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. São Paulo, Malheiros, 2015. pág. 13.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 21.

para atribuir tratamento diferente, e, por fim, se esse tratamento diferenciado está alinhado com os valores previstos no sistema constitucional.¹⁶⁵

Esse primeiro critério não seria necessariamente violado. Trata-se da situação em que, para não violar a igualdade, uma regra não deve usar um critério tão específico que singularize de forma absoluta um sujeito ou uma situação a ser objeto do tratamento peculiar. As regras estaduais que tratam da interdependência buscam estabelecer critérios a um grupo de empresas que possuem essa condição e não tratar de forma discriminante apenas empresa 'x' ou 'y'.

Com relação ao segundo critério¹⁶⁶, deve-se avaliar o elemento escolhido como critério discriminatório (no nosso caso, operações entre empresas interdependentes), e, após, investigar se existe justificativa racional para atribuir determinado tratamento jurídico. Nesse caso, vemos afronta a esse critério em diversas situações em que as legislações estaduais adotam tratamento diferenciado para empresas que possuem transações com estabelecimentos interdependentes.

Por exemplo, há legislação estadual que trata do aumento da base do ICMS-ST em operações entre estabelecimentos interdependentes. A regra determina que, em operação de venda para um estabelecimento interdependente, a base de cálculo do ICMS-ST deve partir do preço praticado pelo estabelecimento comprador (substituído) com terceiros. Ou seja, o substituto tributário deverá adotar o valor da operação referente ao preço que seria praticado na próxima etapa, isto é, na venda da empresa interdependente para terceiros. Ora, se a primeira venda foi feita por valores condizentes com o de mercado para terceiros, não haveria razão lógica para a existência dessa regra. Se essa empresa substituta tributária vender o item pelo mesmo preço para uma empresa não interdependente, acabará recolhendo menos ICMS-ST na operação. Não existe justificativa racional para isso.

O mesmo raciocínio aplica-se ao caso já mencionado sobre inclusão do preço do serviço de instalação na base de cálculo do ICMS na venda de uma máquina ou

¹⁶⁵ *Ibidem.* p.21.

¹⁶⁶ *Ibidem.* p.38.

equipamento, quando a instalação é feita por empresa interdependente. Ora, se o preço da máquina e dos serviços forem exercidos pelos parâmetros de mercado, e ambas as empresas possuem substância e propósito comercial, não haveria uma justificativa lógica para que essa regra seja aplicada.

Por fim, o terceiro critério determina que, para que um tratamento desigual seja convivente com a isonomia, é necessário que haja compatibilidade com os interesses protegidos na Constituição.¹⁶⁷ Entendemos que esse critério também é violado em razão das diversas disposições estaduais que tratam da interdependência.

Essas regras estaduais não encontram respaldo na Constituição e, pelo contrário, criam situações de afronta aos interesses constitucionais, notadamente quando trata da livre iniciativa como fundamento da república¹⁶⁸ e a livre concorrência como princípio geral da ordem econômica¹⁶⁹.

Entendemos que as mencionadas regras estaduais que tratam das relações entre empresas interdependentes violam esses preceitos constitucionais e, portanto, também a igualdade.

Vale dizer que, se estivermos diante de uma situação de evasão fiscal, na qual um contribuinte não possui substância ou propósito comercial, ou estrutura seus negócios com empresa interdependente como forma de violar a lei, nessa situação sim poderíamos e deveríamos cogitar em atribuir um tratamento desigual. Do contrário, essas regras não podem ser aplicadas de forma indiscriminada para todas as empresas interdependentes assumindo que estão nessa situação de evasão.

Abaixo damos um exemplo de uma implicação para empresas interdependentes relacionada com o aumento da MVA, quando o Estado impõe uma MVA mais alta em operação com empresa interdependente. No caso de uma venda de cosmético (NCM 3304.10.00), com produto que possui IPI de 22%, ICMS de

¹⁶⁷ *Ibidem*. p.41.

¹⁶⁸ Art. 1º, IV, da Constituição da República.

¹⁶⁹ Art. 170 da Constituição da República.

25%¹⁷⁰, PIS de 2,2% e COFINS 10,3% (regime monofásico)¹⁷¹, fixamos o preço de venda (valor da Nota Fiscal) em R\$ 200,00. Selecionamos um produto que, em operação com empresa interdependente, possui a MVA 177,19% e, em operação entre empresas não interdependentes, possui uma MVA mais razoável, de 68,88%¹⁷².

	Operação com MVA de 177,19%	Operação com MVA de 68,88%
Valor da Nota Fiscal ¹⁷³	200,00	200,00
(-) ICMS-ST ¹⁷⁴	65,60	35,70
(-) IPI [(a) x alíquota IPI]	24,24	29,63
(=) Valor mercadorias (a)	110,17	134,67
(-) ICMS próprio [(a) x alíquota ICMS]	27,54	33,67
(-) PIS/COFINS [(a) x alíquotas de PIS/COFINS] ¹⁷⁵	13,77	16,83
(=) Receita líquida	68,86	84,17
(-) Custo da Mercadoria Vendida (CMV) ¹⁷⁶	50,00	50,00
(=) Margem de Lucro	18,86	34,17

É possível verificar claramente que a aplicação dessa MVA em operações entre empresas interdependentes diminui a margem de lucro da operação em comparação com a mesma operação entre empresas não interdependentes, bem como pode aumentar a arrecadação de tributos (seria possível fixar o valor das mercadorias em vez do valor da Nota Fiscal, contudo, nessa hipótese, o valor da Nota Fiscal seria maior na operação com maior MVA).

A seguir está outro exemplo, agora com relação à situação em que a legislação veda o uso de um incentivo fiscal em operação com empresa interdependente. Usamos como exemplo uma venda de uma impressora (NCM 8443.32.31), com produto que possui IPI de 15%, ICMS de 18%¹⁷⁷, PIS de 1,65% e COFINS 7,6% (regime não-

¹⁷⁰ Art. 55, RICMS/SP.

¹⁷¹ Lei 10.147/04, art. 1º, I, alínea b.

¹⁷² Portaria SRE nº 12/2022.

¹⁷³ Valor hipotético.

¹⁷⁴ Valor do ICMS-ST = (Valor das mercadorias + IPI) x (1+MVA) x alíquota ICMS (-) ICMS próprio

¹⁷⁵ Para fins didáticos, não fizemos a exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS.

¹⁷⁶ Valor hipotético.

¹⁷⁷ Regra geral do ICMS em São Paulo.

cumulativo)¹⁷⁸, Margem de Valor Agregado de 15%¹⁷⁹, e fixamos o preço de venda (valor da Nota Fiscal) em R\$ 200,00.

Assim, demonstramos o impacto que a vedação da aplicação do benefício entre empresas interdependentes causa em uma operação de venda interna:

	Operação com benefício (não interdependentes)	Operação sem benefício (interdependentes)
Valor da Nota Fiscal ¹⁸⁰	200,00	200,00
(-) ICMS-ST ¹⁸¹	9,61	9,61
(-) IPI [(a) x alíquota IPI]	24,83	24,83
(=) Valor mercadorias (a)	165,56	165,56
(-) ICMS próprio [(a) x alíquota ICMS]	29,80	29,80
(-) PIS/COFINS [(a) x alíquotas de PIS/COFINS] ¹⁸²	15,31	15,31
(=) Receita líquida	120,44	120,44
(-) Custo da Mercadoria Vendida (CMV) ¹⁸³	50,00	50,00
(=) Margem de Lucro antes do benefício	70,44	70,44
(+) crédito outorgado ¹⁸⁴	29,80	0
(=) Margem de Lucro	100,25	70,44

Novamente, verifica-se que a vedação da aplicação de um benefício fiscal (como é o caso dos incentivos previstos no Decreto de São Paulo nº 51.624/07) para operações entre empresas interdependentes diminui a margem de lucro da operação em comparação com a mesma operação entre empresas não interdependentes.

Segue abaixo outro exemplo, agora quando a legislação determina que o ICMS-ST em operação com empresa interdependente deve considerar como base o preço que essa empresa interdependente praticaria com terceiros. Supondo uma venda de um produto, que possui IPI de 15%, ICMS de 18%, PIS de 1,65% e COFINS 7,6% (regime não-cumulativo), Margem de Valor Agregado de 15%, e valor da

¹⁷⁸ Alíquotas gerais do regime não-cumulativo.

¹⁷⁹ Portaria CAT 10/2020.

¹⁸⁰ Valor hipotético.

¹⁸¹ Valor do ICMS-ST = (Valor das mercadorias + IPI) x (1+MVA) x alíquota ICMS (-) ICMS próprio

¹⁸² Para fins didáticos, não fizemos a exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS.

¹⁸³ Valor hipotético.

¹⁸⁴ Art. 1º do Decreto 51.624/07, crédito outorgado de importância equivalente à carga tributária incidente sobre a respectiva operação, quando se tratar de saída interna (redação dada pelo Decreto 67.524, de 27-02-2023).

operação R\$ 150,00 (apenas para fins do cálculo do ICMS-ST, conforme essa regra de consideração de preço para terceiros, em R\$ 200,00).

Na coluna da esquerda demonstramos uma venda na qual é adotado um valor da operação normal, sem observar a regra mencionada acima. Na coluna da direita, demonstra-se uma operação na qual essa regra é aplicada:

	Operação com valor da operação normal	Operação com valor da operação da operação do substituído
Valor da Nota Fiscal ¹⁸⁵	181,21	191,56
(-) ICMS-ST ¹⁸⁶	8,71	19,06 ¹⁸⁷
(-) IPI [(a) x alíquota IPI]	22,50	22,50
(=) Valor mercadorias (a)	150,00	150,00
(-) ICMS próprio [(a) x alíquota ICMS]	27,00	27,00
(-) PIS/COFINS [(a) x alíquotas de PIS/COFINS]	13,88	13,88
(=) Receita líquida	109,13	109,13
(-) Custo da Mercadoria Vendida (CMV) ¹⁸⁸	50,00	50,00
(=) Margem de Lucro	59,13	59,13

Nota-se que um valor da operação maior, para fins de cálculo do ICMS-ST, resulta em uma maior tributação em comparação com o cenário em que essa regra não é aplicável e, conseqüentemente, aumentando-se o preço a ser cobrado do comprador (ou, se o vendedor quisesse manter o mesmo preço, diminuiria a sua margem de lucro).

Em resumo, resta evidente que diversas dessas previsões estaduais no que se refere às operações entre interdependentes colocam estas empresas ou estabelecimentos em posição de desigualdade, violando claramente a isonomia e preceitos constitucionais como a livre iniciativa e a livre concorrência.

É importante lembrar a importância que a Constituição da República deu à igualdade tributária, ao impor como um limite ao poder de tributar o art. 150, II, o qual

¹⁸⁵ Valor hipotético.

¹⁸⁶ Valor do ICMS-ST = (Valor da operação + IPI) x (1+MVA) x alíquota ICMS (-) ICMS próprio

¹⁸⁷ Valor do ICMS-ST: (200+22,50) x (1+15%) x 18% (-) 27,00 = 19,06

¹⁸⁸ Valor hipotético.

estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “*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*”.

Sabe-se que o próprio princípio da igualdade pode justificar o tratamento diferenciado, desde que haja critérios objetivos e racionais. Nesse sentido, Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina que¹⁸⁹

O princípio da igualdade não proíbe de modo absoluto as diferenciações de tratamento. Veda apenas aquelas diferenciações arbitrárias. Assim, o princípio da igualdade no fundo comanda que só se façam distinções com critérios objetivos e racionais adequados ao fim visado pela diferenciação.

No entanto, como lembra Leandro Paulsen, há dois tipos de razões que podem dar sustentação a normas de tratamento diferenciado: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais.¹⁹⁰

A capacidade contributiva encontra previsão no art. 145, § 1º, da Constituição da República, conforme segue:

Art. 145. (...) § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A igualdade, assim, permite o tratamento diferenciado entre contribuintes, para fins de arrecadação, conforme a sua capacidade contributiva. Esta pode ser conceituada, conforme entende Fernando Aurelio Zilveti, como “*o princípio segundo o*

¹⁸⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 27ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 277.

¹⁹⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p.72

*qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica.*¹⁹¹

A diferenciação criada por uma norma, ou seja, a autorização para que haja tratamento discriminatório, baseada na capacidade econômica, é mais nítida quando tratamos de tributos que possuem função precipuamente arrecadatória.

Por outro lado, pode justificar um tratamento diferenciado uma norma que tenha caráter extrafiscal. A esse respeito, Ernesto Lejeune Valcárcel lembra que “o legislador pode perfeitamente desejar alcançar determinados objetivos utilizando o sistema tributário, sem que então o tributo tenha de estar limitado com rigidez pelo princípio da capacidade contributiva”.¹⁹²

No entanto, nesse caso, essa discriminação deve ser excepcional e ter amparo na Constituição, conforme Paulsen: “Apenas excepcionalmente é que se poderá admitir tratamento diferenciado embasado em razões extrafiscais, as quais, ademais, terão de encontrar expresse amparo constitucional.”¹⁹³

Humberto Ávila lembra que a instituição de um tributo com caráter extrafiscal afasta o ente tributante do ideal de igualdade, restando a observância, contudo, da proporcionalidade:¹⁹⁴

quando, porém, os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ela deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita. (...) A instituição de um tributo com finalidade extrafiscal, no entanto, fará com que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade particular preliminarmente instituído. Esse afastamento faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle de proporcionalidade.

¹⁹¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 134.

¹⁹² VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. O princípio de igualdade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 255.

¹⁹³ *Op.cit.* p.72

¹⁹⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 162.

Ou seja, os critérios de discriminação podem surgir também da intenção do ente público de induzir condutas e não só em razão da capacidade econômica dos contribuintes, mas, quando surgem em razão da extrafiscalidade, devem ser utilizados de forma excepcional, encontrar respaldo constitucional e observar a proporcionalidade.

Entretanto, as situações de discriminação criadas pelas legislações estaduais mencionadas não observam essas diretrizes.

Quando, por exemplo, a legislação estadual aumenta a MVA de uma operação usando percentuais muito acima do patamar de mercado, limita o uso de benefícios fiscais, limita a transferência de créditos acumulados, aumenta a base de cálculo do ICMS-ST, não há como justificar a existência dessas regras na capacidade econômica das empresas interdependentes. Tampouco há como justificar sob a perspectiva da extrafiscalidade, seja pela ausência de respaldo constitucional, seja inobservância da proporcionalidade.

Ou seja, tanto pelo viés da capacidade econômica, quanto pela extrafiscalidade, não se encontra uma justificativa para que alguns tratamentos trazidos pelas legislações estaduais sejam válidos do ponto de vista da igualdade tributária.

Diante dessas violações, aos contribuintes que não pretendem ficar sujeitos ao tratamento desigual previsto nas legislações estaduais, há a alternativa de ingressar com medida administrativa ou judicial para questionamento da validade dessas regras, e/ou buscar alguma mudança no fluxo das operações.

5.4. Norma antielisiva

Um desdobramento do tema da legalidade diz respeito à questão da aplicação de normas antielisivas.

Diversas das abordagens dadas unilateralmente pelos Estados quando tratam de operações entre empresas interdependentes visam aumentar a tributação em razão de algum tipo de planejamento que o contribuinte possa adotar como forma de diminuição da carga de ICMS.

Inicialmente, como já mencionado, entendemos que se uma estrutura de operações realizadas entre empresas interdependentes, por si só, não viola a legislação e tampouco revela fraude, simulação ou abuso, ou manipulação excessiva de preços, não deveria o Estado intervir nessa relação para aumentar o ICMS incidente. Isto porque o contribuinte deve ser livre para estruturar seus negócios, inclusive buscando soluções (lícitas) para redução da carga tributária sobre os produtos comercializados.

Entretanto, como também citado acima, uma operação entre empresas interdependentes deve observar critérios que revelem a substância da operação e a razoabilidade dos preços e margens praticadas, como por exemplo, a efetiva segregação de ativos e funcionários, a adoção de margens de lucro compatíveis para a manutenção da entidade, ou seja, deve-se evitar operar em prejuízo (realização de vendas *intercompany* por valores abaixo do custo de produção ou aquisição).

Martha Leão ensina que a redução de tributos para um contribuinte é um objetivo empresarial:¹⁹⁵

Em outras palavras, o tributo é um custo como outro qualquer, e, portanto, uma razão bastante razoável para as escolhas atinentes à atuação econômica. O objetivo de economizar tributos é, em si, um objetivo empresarial (*business purpose*), desde que não haja ferimento à lei.¹⁹⁶ Em outras palavras, a liberdade de agir de um modo ou outro para não pagar ou pagar menos tributos, conforme a inoocorrência do fato gerador ou a ocorrência de fato gerador menos oneroso, é um direito constitucional que atende a um anseio natural do homem, o qual se

¹⁹⁵ LEÃO, Martha Toribio. *Op. cit.* p.207.

¹⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *in* LEÃO, Martha Toribio. *Op. cit.* p.207. “Sacha Calmon Navarro Coelho é firme nesse sentido: “Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos, desde que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio iuris*, quando ocorre o fenômeno da dissimulação (...) aos particulares deve-se resguardar o direito de competir” (Limites atuais do planejamento tributário”, *in* Valdir de Oliveira Rocha (coord), *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo, Dialética, 2002, p. 279-403(283).”

confunde com o motivo que conduz à ação, podendo, portanto, o motivo ser estritamente tributário.¹⁹⁷

Mizabel Derzi corrobora esse entendimento, ao lecionar que a própria economia tributária já revela um propósito negocial:¹⁹⁸

O direito à economia de imposto deveria ser compreendido como um *business purpose* em si mesmo, assim como a criação de normas antielisivas específicas deriva da necessidade de o Estado defender a arrecadação e coibir fraudes e evasão.

Como lembra Fabio Piovesan Bozza, o planejamento encontra-se na autonomia privada de qualquer indivíduo, o que permite o direito de autodeterminação para criar, modificar ou extinguir relações jurídicas, observadas determinadas limitações.¹⁹⁹

Conforme já mencionado, como forma de evitar a realização de fraudes que pudessem resultar em falta ou pagamento a menor de tributos, foi incluído (pela Lei Complementar nº 104/2001), o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que “*Autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*”

O STF já se posicionou pela constitucionalidade dessa inclusão, mas asseverou que o nome pelo qual essa norma é geralmente chamada (“norma antielisiva”) é inapropriado, uma vez que ela visa combater a evasão e não a elisão fiscal.²⁰⁰

¹⁹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, *in* LEÃO, Martha Toribio. *Op. cit.* p.207. “Ricardo Mariz de Oliveira, “Reflexões sobre a vontade, a intenção e o motivo (objeto e causa) no mundo jurídico”, *cit.*, *in* Fernanda Drummond Parisi *et al.* (coords.), *Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*, vol.3, São Paulo: Malheiros, 2014, p. 139-163 (159).”

¹⁹⁸ DERZI, Mizabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. *In*: Grandes questões atuais do Direito Tributário. 10º vol. São Paulo: Dialética, 2006. p.355.

¹⁹⁹ BOZZA, Fábio Piovesan. *Op. cit.* p.144.

²⁰⁰ ADI 2446; Órgão julgador: Tribunal Pleno; Julgamento: 11/04/2022; Relatora: Min. Cármen Lúcia.

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

No mesmo sentido posiciona-se a doutrina. Como menciona André Mendes Moreira, a elisão é o meio lícito de economia tributária, praticada geralmente antes à incidência tributária, enquanto a evasão é a conduta ilícita, concomitante ou posterior à incidência tributária:²⁰¹

Assim, existem contornos básicos que diferenciam elisão de evasão. Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar. Já evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos.

Além disso, o art. 149, do Código Tributário Nacional determinou as situações em que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa. Todos os casos elencados nesse art. 149 dizem respeito a uma violação legal, como, por exemplo, “quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória” (inciso IV) ou “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação” (inciso VII).

Assim, pela análise do Código Tributário Nacional, nota-se que se buscou evitar situações que caracterizem situação de evasão e não de elisão e, ainda, exige-se lei ordinária para que autoridades administrativas desconsiderem atos ou negócios

²⁰¹ MOREIRA, André Mendes. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Vol. 21, Belo Horizonte, mar.-abr. 2003, p. 2.

jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador (a pendência de regulamentação foi mencionada pelo próprio STF no contexto do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446 / DF).

No entanto, a legislação estadual prevê iniciativas para impedir as vantagens nas operações entre empresas interdependentes, justamente porque essa prática de operar com esse tipo de estrutura tende a ser mais benéfica ao contribuinte, ainda que essas práticas não envolvam atos ilícitos. Nessas iniciativas das legislações estaduais, resta bastante clara a tentativa do fisco de anular esses ganhos que os contribuintes poderiam ter, mas podendo prejudicar o contribuinte ainda que não tenham ganho tributário nenhum em operar com empresa interdependente.

Ou seja, ainda que não haja uma regulamentação específica para que uma autoridade administrativa desconsidere negócios jurídicos, algumas normas estaduais visam inequivocamente aumentar a tributação em uma situação em que um contribuinte pudesse potencialmente ter uma economia tributária.

Ainda que sejam normas antielisivas, tais normas devem observar as regras e princípios constitucionais, o que significa que essas normas não podem pressupor de forma indistinta que um contribuinte que está operando com empresa interdependente está de alguma forma economizando tributos, cometendo um ato ilícito, ou agindo com fraude ou má-fé.

Por exemplo, no Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (art. 13, RCTE/GO), determina a inclusão do preço de serviço de instalação prestado por empresa interdependente, quando outro estabelecimento interdependente vende uma máquina ou equipamento a ser instalado.

Nesse caso, a própria legislação pressupõe que, se uma empresa interdependente prestará o serviço de instalação, o preço de venda da máquina será feito por um valor menor, sendo essa uma forma de diminuir a base de tributação do ICMS sobre a máquina, que geralmente é uma carga maior que o ISS sobre a prestação de serviços.

Porém, esse serviço de instalação está sujeito ao ISS, por força do item 14.06 da Lei Complementar nº 116/03.²⁰² Ou seja, para prestar o serviço, a empresa interdependente com certeza deverá ter inscrição municipal e deverá recolher o ISS ao município onde está localizada. Se esse valor da prestação de serviços for incluído na base de cálculo do ICMS, haverá uma dupla tributação pelo ICMS e pelo ISS sobre o preço dos serviços.

Em outras palavras, o mesmo valor será incluído na base de cálculo do ICMS da empresa vendedora da máquina e na base de cálculo do ISS na prestação do serviço de instalação.

Se estivéssemos diante de uma situação de fraude ou simulação (por exemplo, se comprovado que a prestadora de serviços é uma empresa que não possui substância, ou ficar evidente a ausência de margem de lucro na venda do equipamento, para redução do ICMS devido nessa venda) até seria justificável a tentativa de inclusão dos serviços na base de cálculo do ICMS, desde que observado o devido processo legal para formalização das notificações e autuações.

No entanto, se, nesse mesmo caso, tanto a máquina quanto os serviços de instalação observassem preços de mercado, ou tivessem margens de lucro compatíveis com a atividade, e o cenário não revelasse a existência de fraude ou simulação, a inclusão do preço do serviço na base de cálculo do ICMS não teria a menor razoabilidade (além de violar a legalidade e a igualdade como já citado anteriormente).

Outros casos das legislações estaduais também possuem caráter antielísivo. Um exemplo é o aumento da MVA para 150% ou mais (em alguns casos, 177,19%), em operações entre empresas interdependentes, como é feito pelo Estado de São Paulo, Minas Gerais e Pará. A legislação parte da premissa de que as operações entre

²⁰² 14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

interdependentes possuem menor margem de lucro em comparação com as operações praticadas com terceiros não-interdependentes.

No entanto, caso seja praticada uma operação a preço de mercado, ou com uma margem de lucro compatível com a operação, a empresa interdependente vendedora terá uma base de cálculo muito maior para o cálculo do ICMS-ST em comparação com as operações entre empresas não interdependentes. Esse fato, por si só, revela uma violação ao princípio da igualdade.

O mesmo entendimento se aplica nas situações em que a legislação limita o uso de benefícios fiscais para as empresas interdependentes, quando determina a adoção do preço da operação subsequente para o cálculo do ICMS-ST nas vendas para empresas interdependentes, ou quando determina que o ICMS-ST deve ser recolhido na etapa subsequente da cadeia, e não na operação entre as empresas interdependentes.

Em todos esses casos, mesmo que as operações tenham preço de mercado, ou margens de lucro compatíveis, as operações entre as empresas interdependentes terão carga tributária maior em relação às operações entre empresas não interdependentes.

Nota-se, portanto, que a questão do preço praticado e das margens de lucro são critérios relevantes para revelar abuso na operação entre interdependente, mas praticamente todas as previsões estaduais silenciam quanto a esses critérios (com exceção do art. 17 da Lei Complementar nº 87/1996, ao tratar da inclusão do frete no preço das mercadorias quando o frete exercido por empresa interdependente *“exceder os níveis normais de preços em vigor”*).

De qualquer forma, as regras estaduais sob análise relevam-se como normas antielisivas, mas apresentam aspectos que podem violar a legalidade e/ou a igualdade.

As unidades federadas de fato possuem competência concorrente para legislar sobre matéria tributária²⁰³, mas isso não significa que podem criar normas que são incondizentes com a legislação complementar federal, seja com o Código Tributário Nacional, seja com a Lei Complementar nº 87/96 (ou para ampliar o conceito já previsto no art. 17, parágrafo único).

E tampouco significa que poderia o Poder Executivo estadual criar as suas regras próprias para aumentar a tributação. Vale lembrar que diversas das regras estaduais citadas acima que visam limitar a economia tributária nas operações entre interdependentes foram criadas pelo Poder Executivo, via decreto estadual, portarias ou outros atos, e não por lei específica e muito menos por lei complementar.

Nesse sentido, como ensina Roque Antonio Carrazza, não cabe delegação ao Poder Executivo a faculdade de instituir ou aumentar os tributos, devendo haver lei para tanto:²⁰⁴

Este dispositivo, ao prescrever não ser dado às pessoas políticas - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, deixou claro que qualquer exação deve ser instituída ou aumentada não simplesmente com base em lei, mas pela própria lei. Não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo.

Aliás, Carlos Augusto Daniel Neto e Thais de Laurentiis lembram que as regras antielisivas podem ser gerais, quando são amplas e atribuem o poder de análise e eventual requalificação dos atos à administração pública, ou podem ser específicas, quando a própria lei presume a vantagem fiscal existente e tenta eliminá-la:²⁰⁵

Elas podem ser de duas espécies distintas: as regras gerais antielisivas (*general anti-avoidance rule* – GAAR) e as regras específicas antielisivas (*special anti-avoidance rule* – SAAR). A despeito de se destinarem à mesma finalidade de

²⁰³ Art. 24 da Constituição da República: “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico”.

²⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p.272.

²⁰⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto; LAURENTIIS, Thais de. Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais. Revista de Direito Tributário Atual nº 42. Ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre, 2019, p.192.

atacar atos de elisão fiscal, são normas que apresentam características e alcances bem distintos entre si.

(...)

A GAAR atribui à autoridade administrativa esse poder de requalificar as operações, a partir de uma hipótese de aplicação aberta e com baixo grau de determinação, com a finalidade de permitir a flexibilidade da sua aplicação para diversas situações tributárias passíveis de ocorrência.²⁰⁶

(...)

Ao invés de atribuir poderes para a Administração Fiscal requalificar atos e negócios jurídicos, a SAAR opera de maneira distinta: utiliza-se de ficções ou presunções relativas ao fato gerador ou à base de cálculo do tributo, como forma de eliminar a vantagem fiscal que decorria da lacuna existente preteritamente.²⁰⁷

As regras estaduais mencionadas anteriormente que visam limitar a economia existente nas operações entre empresas interdependentes aproximam-se das chamadas *special anti-avoidance rules* (SAAR), ou seja, regras específicas antielisivas. Embora essas regras sejam admitidas no regramento jurídico, não podem ser criadas de maneira indistinta e com violação de regras hierarquicamente superiores.

Como já mencionado, a Constituição da República determina que as regras gerais sobre base de cálculo, fato gerador e contribuintes devem ser estabelecidas mediante lei complementar, de forma que essa regra não pode ser estabelecida por lei ordinária, decreto, portarias, ou outros atos normativos. Para essas regras, não cabe delegação ao Poder Executivo, ainda que sejam regras específicas antielisivas.

Portanto, essas determinações estaduais, quando possuem caráter antielísivo e afetem aspectos relacionados fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, devem ser exclusivamente lastreadas em lei complementar federal. Essas previsões estaduais que visam aumentar a tributação ou impedir que contribuintes tenham economia fiscal deveriam ter autorização do Código Tributário Nacional ou da Lei Complementar nº 87/96.

²⁰⁶ PISTONE, Pasquale. Abuso del diritto ed elusione fiscale. Padova: CEDAM, 1996, p. 21, in DANIEL NETO, Carlos Augusto; LAURENTIIS, Thais de. *Op.cit.* p.192.

²⁰⁷ GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielúsiva en la nueva ley general tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 269, in DANIEL NETO, Carlos Augusto; LAURENTIIS, Thais de. *Op.cit.* p.194.

Sob o ponto de vista da igualdade, o problema está na presunção legal dessas normas antielisivas no sentido de que as operações entre empresas interdependentes apenas são feitas como forma de economia tributária. Contudo, ainda que as operações sejam praticadas com margem de lucro compatível, essas regras acabam por aumentar a carga tributária nas operações entre empresas interdependentes em comparação com as empresas não interdependentes.

Ou seja, essas regras não poderiam se aplicar de forma indistinta, com a presunção de que as operações entre interdependentes são feitas com intuito de economia tributária.

Quando essas operações revelam abuso, fraude, operações sem substância, poder-se-ia aceitar que tais regras sejam aplicáveis, mas quando aplicadas as operações que não relevam esses aspectos, surge uma violação ao princípio constitucional da igualdade.

6. Propositura de abordagem que não infringe a lógica constitucional

Este estudo demonstra que a maioria das regras estaduais que tratam das operações entre empresas interdependentes são normas antielisivas específicas, mas que possuem aspectos que podem violar princípios constitucionais.

Assim, para que uma legislação não infrinja a lógica constitucional, deve-se analisar a necessidade de existência de um conceito único de empresas interdependentes, bem como demais critérios a serem observados para que haja consonância com a legalidade e a igualdade.

6.1. Aplicação dos demais conceitos da legislação ao ICMS

Em razão da segurança jurídica, é essencial que haja um conceito único sobre o que são empresas interdependentes e observância desse conceito entre as unidades federativas. Como as consequências das operações entre interdependentes também dizem respeito a impactos na base de cálculo dos tributos, contribuintes e fatos geradores, esse conceito de empresas interdependentes deve estar em lei complementar federal, em respeito ao art. 146, III, “a”, da Constituição da República.

De fato, como já mencionado, a Lei Complementar nº 87/1996 já traz um conceito de empresas interdependentes, mas apenas para fins de inclusão do frete na base de cálculo da mercadoria, quando o valor do frete for cobrado por empresa interdependente e exceder os preços em vigor. São três hipóteses²⁰⁸ que configuram empresas interdependentes, sendo que duas delas estão ligadas a questões corporativas, ou seja, quando uma tiver mais de 50% do capital da outra ou quando uma mesma pessoa fizer parte de ambas as empresas, na qualidade de diretor, ou

²⁰⁸ 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.

sócio com funções de gerência. A outra hipótese é operacional, e se aplica quando uma das empresas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias.

Nota-se que os efeitos estipulados por essa legislação apenas são aplicáveis às empresas interdependentes quando os preços praticados por essas empresas exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante (vide caput do art. 17 da Lei Complementar nº 87/1996). Trataremos da questão do preço e margem de lucro nos próximos tópicos.

Mas, sobre a questão conceitual, as situações previstas no art. 17 da Lei Complementar nº 87/1996 englobam um conceito satisfatório e que deveria ser aplicado não apenas para a situação em que o frete é realizado por empresa interdependente, mas para todas as consequências previstas nas legislações estaduais, sem que seja “emprestado” o conceito de interdependência para fins do IPI, o que é feito por grande parte dos Estados.

Portanto, o primeiro aspecto seria essa necessidade de existência de um conceito único, que deveria ser aquele atualmente previsto na Lei Complementar nº 87/1996), como forma de prestigiar a segurança jurídica, bem como preservar a legalidade.

Como já mencionado, a legislação do IPI traz conceitos de empresas interdependentes, principalmente quando a trata do valor tributável mínimo (que é a base de cálculo mínima do IPI nas operações entre interdependentes).

Nesse caso, a regra determina que em operações entre interdependentes a base de cálculo do IPI deve ser o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Essa também é considerada uma norma antielisiva.

Contudo, o IPI possui a lógica de que a incidência ocorre de uma única vez no início da cadeia de circulação, geralmente na saída do industrial ou equiparado a industrial. Daí a razão de a base de cálculo mínima ser um valor existente no início da

cadeia (mercado atacadista local) e não o valor praticado pelo varejista, por exemplo. A lógica do ICMS é distinta, uma vez que incide como regra em todas as etapas de circulação da mercadoria. Ademais, as regras antielisivas estaduais podem atingir contribuintes em qualquer etapa da cadeia, de modo que não faria sentido determinar que essas regras estaduais sejam válidas apenas se estiverem caso estivessem de acordo com o preço no mercado atacadista local.

Além disso, como já mencionado, a Lei Complementar nº 87/1996 não possui previsão de comparação da base de cálculo do ICMS-ST com a base de cálculo do IPI, como pretendeu fazer a legislação de São Paulo (art. 28-A, IV, da Lei Estadual nº 6.374/1989). Ou seja, a adoção da base do IPI nesse aspecto também não encontraria respaldo constitucional.

Porém, é importante citar que a adoção do valor tributável mínimo é uma das consequências da existência de interdependência. O conceito de empresas interdependentes para fins do IPI apenas envolve as situações em que a legislação entendeu que a relação entre duas empresas possa influenciar no preço praticado entre elas e, conseqüentemente, poderia afetar a base de cálculo da operação. Ou seja, a legislação procura listar situações em que aspectos societários ou operacionais influenciem o preço entre as empresas participantes de determinada transação.

Isso por si só não é um problema, mas as legislações estaduais não deveriam aplicar o conceito de forma automática, atribuindo efeitos semelhantes ao do IPI (como a imposição de uma base de cálculo mínima), sem a comprovação de que a relação entre as empresas afetou o preço praticado.

Vimos, ainda, que há conceitos semelhantes, como o de “partes relacionadas” previsto na legislação de preços de transferência (Lei nº 14.596/2023), na lei que instituiu a Reforma Tributária (Lei Complementar nº 214/2025), bem como o conceito de “grupo de sociedades” previsto na Lei das S.A. (Lei nº 6.404/1976), o conceito de “partes vinculadas” para fins de subcapitalização (Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011) e, por fim, o conceito de “grupo de empresas” previsto na CLT.

O “grupo de sociedades” para fins da Lei das S.A. (Lei nº 6.404/1976)²⁰⁹ é aquele em que a sociedade controladora e suas controladas se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns. Esse conceito não seria o mais adequado para servir ao ICMS e para os efeitos que as legislações estaduais procuram atingir, uma vez que é muito restrito e foca apenas nas empresas controladoras e controladas, deixando de fora, por exemplo, a situação em que um diretor, sócio ou gerente tiver funções em ambas as empresas interdependentes. A existência de pessoas nessas funções evidencia uma possível adoção de preços distintos, razão pela qual seria recomendável que essa situação esteja prevista na legislação como passível de verificação da possibilidade de aplicação das normas antielisivas estaduais.

Por sua vez, a CLT (Consolidação das Leis do Trabalho)²¹⁰ define grupo econômico quando uma ou mais empresas, embora tenham personalidade jurídica própria, estão sob a direção, controle ou administração de outra²¹¹. Da mesma forma, entendemos que esse não seria o melhor conceito a ser seguido pelas legislações estaduais, pois deixa de fora a situação em que cônjuges ou filhos possam ser titulares de mais de 50% do capital da outra empresa. Trata-se de conceito bastante restrito, portanto.

Além disso, há as regras de subcapitalização (Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011), que dispõem sobre a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, notadamente quando as operações de empréstimo são realizadas do exterior com “partes vinculadas”²¹². O conceito de partes vinculadas envolve pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, cuja participação societária no capital social caracterize como controladora ou coligada da pessoa jurídica brasileira, a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta, a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que

²⁰⁹ Art. 265 da Lei nº 6.404/1976.

²¹⁰ Decreto-Lei nº 5.452/1943.

²¹¹ Art. 2º. § 2º, CLT.

²¹² Art. 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.154/2011.

goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos, bem como outras situações societárias ou operacionais.

Esses conceitos não seriam os mais adequados para aplicação ao ICMS pois são muito voltados para a relação existente entre pessoas domiciliadas no exterior com entidades brasileiras para evitar que estas se financiem excessivamente com partes vinculadas no exterior, gerando despesas de juros artificialmente elevadas, que reduzem o lucro tributável no Brasil. Mas a lógica existente é válida, uma vez que atribui consequências tributárias quando a relação entre duas empresas revela influência, contudo, a influência para fins de subcapitalização diz respeito à concessão de empréstimos excessivos, e a influência para fins do ICMS deveria se relacionar com a adoção de preços muito baixos como forma de economia tributária.

Por fim, há o conceito de “partes relacionadas” na legislação de preços de transferência (Lei nº 14.596/2023), bem como na lei que instituiu a Reforma Tributária (Lei Complementar nº 214/2025), que envolve definições semelhantes e a mesma lógica de influência no preço praticado entre essas partes relacionadas. Considera-se que

“as partes são relacionadas quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que diverjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis”²¹³.

Na sequência, essas legislações trazem algumas hipóteses em que se presume que as partes são relacionadas como, por exemplo: operações realizadas entre o controlador e as suas controladas ou coligadas; as empresas que estiverem, direta ou indiretamente, sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular e detiverem 20% (vinte por cento) ou mais do capital social de cada uma; as entidades em que os mesmos sócios ou acionistas, ou os seus cônjuges, companheiros, parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, detiverem no

²¹³ Art. 5º, § 2º, da Lei Complementar nº 214/2025 e art. 4º da Lei nº 14.596/2023.

mínimo 20% (vinte por cento) do capital social de cada uma, dentre outras hipóteses.²¹⁴

Essas legislações de preços de transferência e da Reforma Tributária possuem uma lógica adequada de prever regras antielisivas sempre que a relação entre duas empresas influencia no preço praticado entre elas, em comparação com as condições adotadas com terceiros. No entanto, vale ressaltar que os efeitos do relacionamento das partes (ou seja, do enquadramento no conceito de partes relacionadas) apenas seriam aplicáveis quando ficar evidente a influência no preço. A questão do preço, como mencionaremos adiante, é um critério maior que deveria determinar a aplicação dos efeitos antielisivos das legislações estaduais.

Em conclusão, atualmente, respeitando-se a legalidade, o único espaço que as legislações estaduais possuem, para fins de ICMS, é adotar o conceito já previsto na Lei Complementar nº 87/1996. Também em razão da legalidade, as legislações estaduais não poderiam adotar o conceito de partes relacionadas da Lei Complementar nº 214/2025 às hipóteses do ICMS, uma vez que a legislação desse imposto procurou adotar o conceito de empresas interdependentes, que envolve um conceito mais restrito.

O conceito de “partes relacionadas” previsto na legislação de preços de transferência, que é um conceito semelhante àquele previsto na legislação da Reforma Tributária, abrange situações que possam demonstrar que a relação empresarial ou operacional impactou o preço praticado entre as partes. Essas regras possuem uma lógica semelhante àquela buscada pela legislação do ICMS e até seria razoável admitir a sua aplicação ao ICMS, se não houvesse o limite determinado pela legalidade.

Porém, as legislações de preços de transferência e da Reforma Tributária apenas são aplicadas quando ficar evidenciado que a relação influenciou o preço, o que de fato é o caminho mais adequado.

²¹⁴ Art. 5º, § 3º, da Lei Complementar nº 214/2025 e art. 4º, §1º, da Lei nº 14.596/2023.

As legislações estaduais atuais, no entanto, aplicam o conceito de forma automática, atribuindo efeitos semelhantes ao do IPI (como a imposição de uma base de cálculo mínima), bem como os demais efeitos jurídicos, sem a comprovação de que a relação entre as empresas afetou o preço praticado, o que evidencia uma violação aos princípios constitucionais.

Em outras palavras, as consequências jurídicas da relação entre as empresas interdependentes não deveriam ser aplicadas de forma automática e indistinta, sem a demonstração de que a relação afetou o preço, como tratamos adiante.

6.2. Demais critérios propostos para a não infringência da lógica constitucional

Como mencionado, um dos impactos é a violação à legalidade e à segurança jurídica, o que ocorre principalmente por duas razões: a primeira delas é em razão de as legislações estaduais imporem limitações relacionadas à base de cálculo dos tributos, contribuintes e fatos geradores, matéria que é reservada à lei complementar, nos termos do art. 146, III, “a”, da Constituição da República; a segunda é a inexistência de um conceito único de “interdependência”.

Assim, outra abordagem seria a necessidade de que essas normas, quando trazem implicações sobre aspectos relacionados à base de cálculo dos tributos, contribuintes e fatos geradores, tenham respaldo em lei complementar federal. Entendemos que não é vedado que as legislações estaduais contenham normas antielisivas, desde que respaldadas em lei complementar federal e desde que não contrariem a Lei Complementar nº 87/1996 (e, obviamente, a própria Constituição da República).

Sob o ponto de vista do princípio da igualdade, entendemos ser necessária a existência de parâmetros para que não haja presunções legais de que os contribuintes que operam com empresa interdependente visam obrigatoriamente realizar um planejamento tributário como forma de reduzir tributos.

Nesse sentido, entendemos que apenas seria legítima a norma estadual antielisiva relacionada às empresas interdependentes quando existir abuso, fraude, simulação, operações sem substância, ou margem de lucro incompatível com a operação e atividade da empresa.

Nota-se que os efeitos estipulados pela atual legislação complementar do ICMS apenas são aplicáveis às empresas interdependentes quando os preços praticados por essas empresas exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante (vide caput do art. 17 da Lei Complementar nº 87/1996).

Outro critério que deveria ser levado em consideração, portanto, é o preço.

É importante lembrar que a legislação federal já possui alguns parâmetros relacionados ao preço em operações entre interdependentes, como o valor tributável mínimo para fins do IPI²¹⁵, aproximando a base de cálculo ao preço no mercado atacadista local. No entanto, como já mencionado, esse parâmetro não é o mais adequado ao ICMS, que, como regra, incide em todas as etapas da cadeia de circulação da mercadoria.

Obviamente, o preço e a margem de lucro devem ser avaliados caso a caso, mas a interpretação mais razoável seria no sentido de que são válidas (e, portanto, não deveriam ficar sujeitas aos efeitos das normas estaduais) as operações cuja margem de lucro seja o suficiente para que a empresa vendedora não opere em prejuízo fiscal.

Aproximar a base de cálculo ao preço de mercado também não é o caminho mais adequado, uma vez que o preço praticado por outras empresas pode levar em conta diversos outros aspectos, como o custo de produção, a quantidade de empregados existentes, despesas administrativas, o uso de conteúdo importado ou não na produção (consequentemente, a cotação da moeda referente à compra da matéria prima), o uso de benefícios fiscais, canal de venda (atacado, varejo, e-commerce), dentre diversos outros fatores.

²¹⁵ Art. 195, I, RIFI – Decreto nº 7.212/2010.

O fundamento da empresa é obter lucro e não faz sentido que as operações que tenham margem de lucro o suficiente para que a empresa opere em superávit fiquem sujeitas às limitações das legislações por serem realizadas entre empresas interdependentes. Obviamente, aqui devem ser excepcionadas situações específicas, em que esporadicamente as empresas realizam vendas com baixa margem de lucro (a chamada 'queima de estoque', por exemplo).

Assim, entendemos ser inadequado o uso dos parâmetros do IPI ao ICMS, ou mesmo uma mera comparação com os preços de mercado, de forma que o mais razoável seria que as normas antielisivas estaduais apenas sejam aplicáveis na medida em que a empresa interdependente realize operações com margem de lucro insuficiente para que não opere em prejuízo (ou seja, quando os preços são artificiais).

Por fim, um último critério que entendemos relevante é a regularidade na realização da operação sujeita aos efeitos da legislação estadual. Isto porque, a depender do caso concreto, é possível que uma operação seja estruturada de determinada forma ou seja adotado preço esporádico específico intragrupo, sem que isso revele uma irregularidade. Se uma empresa pode conceder descontos para um terceiro, também deveria poder conceder esporadicamente para uma empresa interdependente e não é razoável que uma única situação faça com que os efeitos das legislações estaduais sejam diretamente aplicados (obviamente, a não ser que a operação revele fraude, por exemplo).

Em resumo, para que haja compatibilidade entre essas normas e as regras constitucionais, entendemos que: (i) as normas estaduais que impactem a base de cálculo, fato gerador e contribuintes devem previstas em lei complementar federal e não contrariem a Lei Complementar nº 87/1996; (ii) deve haver um conceito único de "empresas interdependentes" que seja observado de maneira consistente para todas as situações e em todas as Unidades Federativas; (iii) há necessidade de que as operações entre interdependentes estejam sujeitas às limitações impostas pelas legislações estaduais apenas as operações que revelem abuso, fraude, simulação ou tenham margem de lucro menor do que aquela suficiente para que a empresa opere

em situação de superávit; (iv) é necessário que os efeitos das legislações estaduais sejam aplicáveis apenas caso haja regularidade no descumprimento desses requisitos, tendo em vista que situações esporádicas de concessões de descontos, ou mudança do fluxo de operações não devem ensejar a aplicação automática das normas antielisivas estaduais (a não ser que haja fraude, simulação, ou abuso, como citado acima).

7. Reforma Tributária

A legislação que instituiu a Reforma Tributária (Lei Complementar nº 214/2025) equiparou o conceito de partes relacionadas à legislação de preços de transferência. Não foram contemplados efeitos jurídicos relacionados às empresas interdependentes.

O conceito de partes relacionadas é bastante amplo e a legislação inicialmente trouxe a questão referente ao exercício de influência sobre a outra parte e, após, listou situações específicas em que a própria legislação considera duas partes como relacionadas. Assim está estruturada a legislação:

Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações:

(...)

§ 2º Para fins do disposto nesta Lei Complementar, considera-se que as partes são relacionadas quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.

§ 3º São consideradas partes relacionadas, sem prejuízo de outras hipóteses que se enquadrem no disposto no § 2º deste artigo:

I - o controlador e as suas controladas;

II - as coligadas;

III - as entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou que seriam incluídas caso o controlador final do grupo multinacional de que façam parte preparasse tais demonstrações se o seu capital fosse negociado nos mercados de valores mobiliários de sua jurisdição de residência;

IV - as entidades, quando uma delas possuir o direito de receber, direta ou indiretamente, no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) dos lucros da outra ou de seus ativos em caso de liquidação;

V - as entidades que estiverem, direta ou indiretamente, sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular detiver 20% (vinte por cento) ou mais do capital social de cada uma;

VI - as entidades em que os mesmos sócios ou acionistas, ou os seus cônjuges, companheiros, parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, detiverem no mínimo 20% (vinte por cento) do capital social de cada uma; e

VII - a entidade e a pessoa física que for cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, até o terceiro grau, de conselheiro, de diretor ou de controlador daquela entidade.

§ 4º Para fins da definição de partes relacionadas, o termo entidade compreende as pessoas físicas e jurídicas e as entidades sem personalidade jurídica.

Essa legislação traz algumas consequências para pessoas jurídicas que realizam operações com parte relacionada. A primeira delas é a previsão de incidência do IBS e da CBS sobre fornecimentos não onerosos, ou por valor inferior ao de mercado, às partes relacionadas, como segue:

Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações:

(...)

IV - demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada.

Interessante notar que a legislação faz referência à comparabilidade com o valor de mercado de bens e serviços fornecidos à parte relacionada. Inclusive, é justamente o valor de mercado aquele definido como a base de cálculo nas operações entre partes relacionadas:

Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar.

(...)

§ 4º A base de cálculo corresponderá ao valor de mercado dos bens ou serviços, entendido como o valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas, nas seguintes hipóteses:

(...)

IV - operação entre partes relacionadas, nos termos do inciso IV do caput do art. 5º, observado o disposto nos seus §§ 2º a 7º.

Além disso, outra passagem da legislação em que há impactos em operações com partes relacionadas diz respeito à exportação de serviços. Há previsão de não incidência de IBS e CBS em operações de exportações de serviços financeiros, salvo se os serviços são prestados a entidades no exterior que sejam controladas ou investidas por residente do Brasil não contribuinte de IBS e CBS, individualmente ou em conjunto com partes relacionadas. Essa previsão não faz referência a preço da operação (embora pudesse ter feito). A lógica desse dispositivo parece ser para evitar a simulação de exportação, tendo uma natureza que se aproxima de norma antielisiva:

Da Exportação de Serviços Financeiros

Art. 232. Os serviços financeiros de que trata o art. 182 desta Lei Complementar, quando forem prestados para residentes ou domiciliados no exterior, serão considerados exportados e ficarão imunes à incidência do IBS e da CBS, para efeitos do disposto no Capítulo V do Título I deste Livro.

(...)

§ 2º Não são considerados exportados os serviços financeiros prestados a entidades no exterior que sejam filiais, controladas ou investidas, preponderantemente, por residentes ou domiciliados no País que não sejam contribuintes do IBS e da CBS no regime regular, individualmente ou em conjunto com partes relacionadas, conforme definidas no §§ 2º a 6º do art. 5º desta Lei Complementar.

Por fim, a última previsão que a legislação da Reforma Tributária traz sobre partes relacionadas diz respeito à incidência do Imposto Seletivo nessas operações. Em resumo, a legislação determina que a base de cálculo não deverá ser inferior ao valor de mercado dos bens, que seria o valor praticados em operações comparáveis realizadas entre partes não relacionadas:

Art. 416. Na comercialização entre partes relacionadas, na hipótese de incidência sujeita à alíquota ad valorem e na ausência do valor de referência de que trata o § 2º do art. 414, a base de cálculo não deverá ser inferior ao valor de mercado

dos bens, entendido como o valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, consideram-se partes relacionadas aquelas definidas no §§ 2º a 5º do art. 5º desta Lei Complementar.

Novamente, esse dispositivo ressalta a importância do aspecto “preço” para determinar o efeito jurídico da operação realizada entre partes relacionadas, diferente do que a legislação do ICMS estabelece.

A conclusão é que a maior parte dos impactos tributários nas operações realizadas entre partes relacionadas na legislação da Reforma Tributária, prestigiou-se a não aplicação automática de efeitos antielisivos, mas exigiu-se uma comparação com o preço de mercado.

Embora, como já mencionado, o preço de mercado não seja o melhor critério, mas sim a existência de margem de lucro suficiente para que a empresa não opere em prejuízo, a legislação da Reforma Tributária está alinhada com a conclusão deste estudo no que se refere às operações realizadas entre empresas interdependentes para fins do ICMS, por trazer um conceito consistente, previsto em lei complementar federal, e que não aplica os efeitos de maneira indistinta partindo de presunções genéricas.

8. Conclusão

Diante da pesquisa desenvolvida, nota-se que as Unidades Federativas criaram as suas próprias normas ao tratar das operações realizadas por empresas interdependentes.

A maioria dessas regras pode ser considerada normas antielisivas, que visam eliminar eventual ganho tributário em operações realizadas com empresa interdependente. Contudo, demonstrou-se que tais regras possuem aspectos que podem violar princípios constitucionais.

Além disso, não há um conceito padronizado de empresas interdependentes em âmbito estadual. O único conceito existente em lei complementar (previsto no art. 17, parágrafo único, da Lei Complementar nº 87/1996) não é necessariamente seguido pelas legislações estaduais. Os Estados estabelecem seus próprios critérios, muitas vezes se aproximando do conceito amplo previsto na legislação do IPI, como forma de maximizar as situações em que o ICMS será cobrado.

Além disso, as legislações estaduais adotam essa ampliação do conceito e aplicam determinados efeitos tributários (antielisivos) de forma automática para todas as situações em que os contribuintes estão enquadrados nesse conceito, independentemente de a margem de lucro ou o preço praticado estarem de acordo com os parâmetros de mercado ou não.

Em geral, como mencionado, fica bem nítido que as legislações estaduais buscam adotar suas próprias regras e seus conceitos, quando tratam de operações entre empresas interdependentes, para aumentar a tributação ou impedir que os contribuintes tenham economia tributária.

Com efeito, as operações entre empresas interdependentes são bastante comuns e geralmente usadas como forma de planejamento para redução da carga tributária incidente na cadeia de circulação das mercadorias. No entanto, nem sempre

as empresas interdependentes possuem esse objetivo, e não necessariamente as operações baseadas nessa estrutura envolvem fraude, simulação ou abuso.

Elencamos mais de dez situações em que as Unidades Federativas regularam alguma relação jurídica entre empresas interdependentes e, majoritariamente, o objetivo é impedir que essa estrutura permita economia de ICMS. No entanto, não deveria a legislação partir do pressuposto que os contribuintes que operam com empresas interdependentes estão procurando economizar no pagamento do imposto.

Além disso, muitas dessas abordagens estaduais relacionadas ao tema da interdependência violam a regra constitucional segundo a qual apenas lei complementar pode tratar de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes²¹⁶. Essas regras estaduais são geralmente previstas em decreto, lei ordinária, portarias ou outros atos normativos.

A Constituição da República prezou pela observância da legalidade tributária, para além das previsões gerais da legalidade como direito fundamental²¹⁷ ou princípio da administração pública²¹⁸. Isso fica evidente pelo art. 150, I, o qual determina que é vedada a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, bem como pelo citado o art. 146, o qual prevê que bases de cálculo, fatos geradores e contribuintes devem ter suas regras estabelecidas mediante lei complementar. Portanto, esses aspectos não podem ser regulados por lei ordinária, decreto, portarias, ou outros atos normativos.

Demonstramos também que diversas regras estaduais violam o princípio da igualdade. Nesse sentido, a Constituição da República também deu importância à igualdade tributária, no art. 150, II, ao determinar que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

²¹⁶ Art. 146, III, da Constituição da República.

²¹⁷ Art. 5º, II, da Constituição da República.

²¹⁸ Art. 37, da Constituição da República.

Para que uma previsão legislativa crie um tratamento desigual e este seja compatível com o princípio da igualdade, vimos que deve necessariamente haver uma justificativa racional para atribuir essa diferenciação, bem como ter correlação lógica com o sistema constitucional.

Assim, procurou-se evidenciar que diversas das previsões estaduais possuem uma presunção irregular para a sua existência, bem como criam situações de afronta aos interesses constitucionais, notadamente quando trata da livre iniciativa como fundamento da república²¹⁹ e a livre concorrência como princípio geral da ordem econômica²²⁰, e da própria igualdade.

Diante dessas violações, como alternativa para não ficarem sujeitos ao tratamento ilegal e desigual previsto nas legislações estaduais, cabe aos contribuintes a adoção de medidas administrativas ou judiciais para questionamento da validade dessas regras, e/ou a adoção de mudança no fluxo das operações.

Pela análise da jurisprudência, nota-se que diversos contribuintes já enfrentaram essas regras estaduais e obtiveram êxito na via judicial, seja para declarar a invalidade da regra estadual, seja para cancelar autos de infração. Alguns dos temas relacionados com a interdependência listados neste estudo, ainda não chegaram ao Judiciário, mas o desfecho deveria ser o mesmo, de forma que as ilegalidades e desigualdades geradas por essas regras estaduais devem ser afastadas e os eventuais autos de infração desconstituídos.

A existência de decisões favoráveis aos contribuintes demonstra a necessidade e possibilidade de se recorrer à via judicial para que os contribuintes não fiquem restritos às limitações impostas pela legislação estadual, quando a lei complementar e a Constituição da República não impõem tais limitações. Nos Tribunais Superiores, os assuntos relacionados com a tributação do ICMS nas operações entre estabelecimentos interdependentes não tiveram o mérito analisado, embora potencialmente violem a legislação federal e princípios constitucionais.

²¹⁹ Art. 1º, IV, da Constituição da República.

²²⁰ Art. 170 da Constituição da República.

Isso não significa que os contribuintes podem se valer de estruturas ilegais para obtenção de economias tributárias. Essas estruturas, quando envolvem simulação, abuso ou fraude, podem e devem ser repudiadas. Por outro lado, a legislação estadual não pode pressupor que os contribuintes que atuam com empresas interdependentes necessariamente visam fraudar o fisco e reduzir ardilosamente o pagamento de tributos, criando regras que infringem as determinações constitucionais.

Ademais, há infringência à segurança jurídica quando não há um conceito único de empresas interdependentes nas legislações estaduais e estas procuram ampliar esse conceito como forma de atribuir os efeitos tributários a situações não contempladas pela Lei Complementar nº 87/1996.

Na legislação em geral, há conceitos semelhantes ao de empresas interdependentes, como o de grupo econômico, partes vinculadas, partes relacionadas e grupo de empresas.

De todos esses conceitos, aquele que teria maior razoabilidade de aplicação ao ICMS seria o de “partes relacionadas” previstos na legislação de preços de transferência (Lei nº 14.569/2023) e na legislação da Reforma Tributária (Lei Complementar nº 214/2025). Isto porque a lógica da legislação é semelhante em relação à legislação do ICMS (Lei Complementar nº 87/1996), no sentido aplicar efeitos jurídicos às situações em que uma empresa exerça influência significativa sobre outra, que possa levar a adoção de preços ou condições distintas em relação às partes não relacionadas.

Porém, para privilegiar a segurança jurídica e a legalidade, da forma que a legislação está atualmente estruturada, as Unidades Federativas teriam unicamente a possibilidade de adotar o conceito já previsto na Lei Complementar nº 87/1996.

Essa uniformização evitaria a atual divergência normativa, na qual os Estados ampliam ou restringem conceitos conforme lhes convém, podendo ocasionar, como mencionado, insegurança e desigualdade.

Além da situação conceitual, outro tema a ser enfrentado é a atribuição, pelas legislações estaduais, dos efeitos jurídico-tributários de forma automática, sem que se exija a demonstração de que a relação de interdependência tenha influenciado no preço praticado entre as partes.

Em outras palavras, as normas antielisivas estaduais só deveriam ser aplicadas quando houver indícios concretos de abuso, fraude, simulação ou preços artificiais, e não de forma automática, como ocorre atualmente. A lógica constitucional exige que efeitos tributários não sejam presumidos, mas fundamentados em critérios objetivos, como a margem de lucro suficiente.

Assim, no âmbito legislativo, deveria ser aceitável apenas a aplicação das regras antielisivas estaduais quando a operação revela esses aspectos ilícitos ou, ainda, quando a margem de lucro adotada na operação entre as empresas interdependentes indica que o contribuinte vendedor está operando em déficit.

A existência de margem de lucro o suficiente para que a empresa interdependente não opere em prejuízo é um critério lógico e razoável para que as limitações das legislações estaduais não sejam impostas. Esse critério não é levado em conta por nenhuma norma estadual que trata das operações entre interdependentes.

Há um critério semelhante no próprio art. 17 da Lei Complementar nº 87/1996, ao tratar da inclusão do frete no preço das mercadorias quando o frete exercido por empresa interdependente “*exceder os níveis normais de preços em vigor*”. No entanto, a comparação com o preço de mercado nem sempre revela a melhor adequação, uma vez que o preço praticado por outras empresas pode envolver outros aspectos, como diferente custo de produção, despesas administrativas distintas, origem da matéria prima, o uso de benefícios fiscais, canal de venda (atacado, varejo, e-commerce), dentre diversos outros fatores.

Portanto, em todas as hipóteses, os efeitos jurídico-tributários das legislações estaduais que tratam de operações entre empresas interdependentes, em nossa opinião, devem observar as questões relacionadas à margem de lucro praticada, bem como os demais critérios já citados.

A legislação que instituiu a chamada Reforma Tributária (que engloba a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS –, o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS –, e o Imposto Seletivo – IS), também previu a existência de efeitos tributários para operações realizadas entre empresas que são ligadas de alguma forma, mas, como mencionado, adotou o conceito de partes relacionadas. Essa legislação adotou um modelo que prestigia a comparação com preços de mercado para definir efeitos jurídicos em operações entre partes relacionadas, evitando a aplicação indiscriminada de normas antielisivas.

Ao uniformizar conceitos e demandar a comparabilidade com preços de mercado, a legislação da Reforma Tributária traz uma adequação maior ao sistema tributário e evidencia a necessidade de ajustes no tratamento do ICMS para garantir coerência com os princípios da legalidade, igualdade e livre iniciativa.

Desse modo, a legislação da Reforma Tributária, na maioria das situações que trata das operações entre partes relacionadas, determina a não aplicação automática de efeitos antielisivos, mas apenas quando demonstrado o impacto no preço praticado, em uma linha semelhante com a conclusão deste estudo no que se refere às operações realizadas entre empresas interdependentes, para fins do ICMS.

Em resumo, para que haja compatibilidade entre essas normas estaduais e as regras constitucionais, evitando-se presunções genéricas que impactem operações legítimas, entendemos que tais normas estaduais deveriam obedecer a alguns critérios, quais sejam: sempre que essas normas impactam a base de cálculo, fato gerador e contribuintes, devem estar respaldadas em lei complementar federal e não devem contrariar a Lei Complementar nº 87/1996; deve haver um conceito único de “empresas interdependentes” que seja observado de maneira igual para todas as Unidades Federativas, em prestígio da segurança jurídica e da própria legalidade; as

operações entre interdependentes devem estar sujeitas às limitações impostas pelas legislações estaduais apenas quando revelem abuso, fraude, simulação ou, como um critério de extrema importância, tenham margem de lucro menor do que aquela suficiente para que a empresa opere em situação de superávit; os efeitos das legislações estaduais sejam aplicáveis apenas caso haja regularidade no descumprimento desses requisitos, tendo em vista que situações esporádicas de concessões de descontos, ou mudança do fluxo de operações podem ocorrer na dinâmica empresarial e não deveriam ensejar a aplicação automática das normas antielisivas estaduais (a não ser que haja fraude, simulação, ou abuso, como citado).

Referência Bibliográfica

ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARROS, Mauricio; GARBELOTTI, Thiago. Revista de Direito Tributário da APET, v.5, n.20, (dez. 2008).

BIANCO, João Francisco, Valdir de Oliveira Rocha (Coord.); O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104; Dialética, p. 26. César A. Guimarães Pereira; Valdir de Oliveira Rocha (Coord.); O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104; Dialética.

BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27. ed. São Paulo, Malheiros, 2011.

_____. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. ICMS. 16. ed. rev. ampl São Paulo: Malheiros, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Limites atuais do planejamento tributário, in Valdir de Oliveira Rocha (coord), O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2002.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. O Valor Tributável Mínimo (VTM) no IPI e o conceito de “Praça” na sua apuração. Revista Direito Tributário Atual, nº 39, São Paulo: IBDT, 2018.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; LAURENTIIS, Thais de. Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais. Revista de Direito Tributário Atual nº 42. Ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre, 2019.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito à economia de imposto. In: Grandes questões atuais do Direito Tributário. 10º vol. São Paulo: Dialética, 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 27ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

GARCÍA NOVOA, César. La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004, *in* DANIEL NETO, Carlos Augusto; LAURENTIIS, Thais de. Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais. Revista de Direito Tributário Atual nº 42. Ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2011.

LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos. São Paulo: Malheiros. 2018.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOREIRA, André Mendes. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Vol. 21, Belo Horizonte, mar.-abr. 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Planejamento Tributário. Revista Direito Tributário Atual, n.47. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral.

_____ Reflexões sobre a vontade, a intenção e o motivo (objeto e causa) no mundo jurídico, *cit.*, *in* Fernanda Drummond Parisi et al. (coords.), Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza, vol.3, São Paulo: Malheiros, 2014.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

_____ Curso de direito tributário completo. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PISTONE, Pasquale. Abuso del diritto ed elusione fiscale. Padova: CEDAM, 1996, *in* DANIEL NETO, Carlos Augusto; LAURENTIIS, Thais de. Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais. Revista de Direito Tributário Atual nº 42. Ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre, 2019.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 1972.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "O desafio do planejamento tributário". In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); e FREITAS, Rodrigo de (org.). Planejamento tributário e o "propósito comercial", mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. O princípio de igualdade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.