

O Propósito Negocial como Critério de Validade de Planejamentos Tributários, segundo o Entendimento do CARF

The Business Purpose as a Validity Criterion of Tax Planners, according to the CARF Understanding

Ivan Nadilo Mocivuna

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

ivan@mocivuna.com.br

Clarissa Delgado Thompson

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

clarissaholanda@gmail.com

Juliano Rodrigues Silva

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

juliano.silva@fecap.br

Recebido: 23/09/2018 – Aprovado: 18/02/2019. Publicado em 22/05/2019

Processo de Avaliação: Double Blind Review

RESUMO

O objetivo deste trabalho é realizar um estudo exploratório acerca dos critérios adotados pelo CARF, no que se refere a validação ou não de planejamentos tributários praticados por grupos de empresas, a luz do propósito negocial. Foram analisados 60 acórdãos que envolveram empresas que objetivaram a redução, a postergação ou o afastamento de tributos por meio de operações societárias de cisão, fusão e/ou incorporação, julgados nos anos de 2016 e de 2017, nas quais 82% das empresas que realizaram planejamentos tributários eram do ramo de atividade industrial e serviços, tributadas pela sistemática do Lucro Real. Constatou-se ainda que o critério atinente à presença do propósito negocial, ou seja, a existência de outras motivações além das tributárias para justificar as operações societárias, é o preponderante e o de maior importância utilizado pelo CARF, para fins de validação ou não dos planejamentos tributários.

Palavras chaves: Planejamento tributário. Propósito negocial. Tributos. Operações societárias.

ABSTRACT

The objective of this work is to carry out an exploratory study about the criteria adopted by the CARF, regarding the validation or not of tax planning practiced by groups of companies, in light of the business purpose. We analyzed 60 judgments involving companies that aimed at reducing, postponing or withdrawing taxes through corporate spin-off, merger and / or merger operations judged in the years 2016 and 2017, in which 82% of the companies that performed Tax planning was from the branch of industrial activity and services, taxed by the Real Profit system. It was also found that the criterion related to the presence of the negotiation purpose, i.e. the existence of other motivations besides tax to justify the corporate operations, is the predominant and the most important one used by CARF, for purposes of validation or not tax planning.

Keywords: Tax planning. Business purpose. Taxes. Corporate operations.

1 INTRODUÇÃO

Tendo em vista a alta carga tributária no Brasil, as empresas, principalmente os grandes grupos empresariais, passaram a fazer uso da figura do planejamento tributário a fim de reduzir os tributos da atividade empresarial, visando um melhor desenvolvimento operacional e uma maior saúde fiscal e, assim, permitindo o efetivo exercício da liberdade econômica (QUINTINO; MACEI, 2016).

Nesse sentido, houve a necessidade do Estado passar a averiguar os aspectos formais e materiais dos planejamentos tributários realizados pelas empresas, notadamente no que diz respeito ao propósito negocial (QUINTINO; MACEI, 2016), sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão de cúpula do Poder Executivo Federal, competente e

responsável para realizar tal averiguação, por meio do julgamento de recursos apresentados contra decisões proferidas em primeira instância administrativa.

Neste cenário, por meio do presente artigo proceder-se-á ao estudo de artigos doutrinários sobre o tema e de julgados do CARF proferidos entre 1º de janeiro de 2016 até 12 de dezembro de 2017, após a deflagração da Operação da Polícia Federal denominada “Zelotes”, como base de pesquisas.

Pesquisas a respeito do tema apresentam algumas divergências no campo jurisprudencial, sobretudo a respeito da ausência de substância dos negócios jurídicos (ANÉLLI, 2017), aplicando a exigência do propósito negocial, substância dos planejamentos tributários elaborados pelo contribuinte, evitando assim qualquer manifestação com propósito exclusivo de redução de tributos (QUINTINO; MACEI, 2016).

Além disso, não há definição na legislação brasileira para o Planejamento Tributário, Planejamento Tributário Agressivo e Planejamento Tributário Abusivo (MARTINEZ, 2017). Martinez e Coelho (2016, p. 194) complementa que “no Brasil, esta dificuldade é agravada pelo fato das figuras jurídicas formalmente apontadas para realizar tal definição - como “simulação”, “fraude à lei”, dentre outras - na prática, serem aplicadas de forma confusa, ou, simplesmente, não serem aplicadas”.

Para tanto, o objetivo deste trabalho é realizar um estudo exploratório acerca dos critérios que vem sendo adotados pelo CARF, no que se refere a validação ou não de planejamentos tributários praticados por grupo de empresas, a luz do propósito negocial.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Segundo Vey e Bornia (2010), o planejamento tributário é um instrumento usado por várias empresas (contribuintes) que, por meio de estudos e análises, conseguem aproveitar incentivos fiscais existentes, como também enquadrar as empresas em formas de tributação que mais lhe convém, com o intuito de minimizar os respectivos efeitos no seu resultado. Consiste, portanto, de planejamento tributário na prática de atos legais que antecedem, retardam ou impedem a ocorrência do fato gerador do tributo, com o fim de reduzir o montante de tributos devidos pelos contribuintes.

Para Oliveira e Antunes (2018), o planejamento nos remete a uma ideia de antecipação dos fatos, objetivando evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Segundo eles, as empresas jamais devem adotar condutas lesivas ao Erário e acima de tudo criminosas, mas sim implantar um correto planejamento tributário, procurando reduzir os tributos de forma lícita, evitando pagar além do devido, o que é conhecido como elisão fiscal. Em seus estudos, concluíram que o planejamento tributário deve ser desenvolvido de forma preventiva, de modo a identificar maneiras legais que possibilitem a reduzir ou eliminar o ônus tributário.

De acordo com Vello e Martinez (2014), o planejamento tributário eficiente é definido como sendo o conjunto de ações que promovam reduções dos tributos da empresa, exercidas dentro dos preceitos das boas práticas de governança corporativa, e que ao serem implementadas geram maior eficiência tributária às empresas. Segundo suas pesquisas, em um contexto atual, em que carga tributária é um fator relevante para a composição de custos das empresas, o planejamento tributário se apresenta como uma ferramenta importante para a construção de uma organização eficaz e que para o alcance da eficiência em planejamento tributário, faz-se essencial que as empresas sejam transparentes em suas ações.

2.2 PROPÓSITO NEGOCIAL

Não há, atualmente, nenhuma definição legal acerca da figura do propósito negocial. A fim de suprir tal lacuna, a doutrina passou a conceituar o propósito negocial. Segundo Machado (2014), entende-se por “propósito negocial” o que os americanos chamam *business purpose* – expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado. Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. Para Quintino e Macei (2016) o propósito negocial consiste em uma motivação ligada as atividades desenvolvidas pela empresa com o intuito de reduzir tributos.

De acordo com Cavalcante (2011), o planejamento tributário que não guarde qualquer substrato de veracidade fática, ou seja, cujas medidas adotadas no campo jurídico-formal não tenham a menor repercussão na realização do objeto social proposto pela empresa, não encontra amparo na ordem constitucional atual, ainda mais quando o ordenamento jurídico brasileiro não vem tolerando uma discrepância entre a realidade e a formalidade dos atos jurídicos.

Os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas teriam de estar ligados as suas finalidades; suas atividades deveriam ser desenvolvidas sem qualquer influência dos tributos para fins de tomada de decisões (QUINTINO; MACEI, 2016).

Assim, temos o entendimento de que os atos ou negócios jurídicos que não tiverem causa real, exceto a de reduzir tributos, serão abusivos, sendo que o Fisco poderá a eles se opor, em decorrência da inexistência de propósito negocial.

2.3 CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO CARF PARA FINS DE RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DO PROPÓSITO NEOGOCIAL NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O CARF, ao analisar a legalidade de um planejamento tributário, observa em primeiro lugar os requisitos formais da operação, isto é, se as regras não tributárias foram respeitadas pelo contribuinte, tais como normas societárias, normas do Banco Central, normas da legislação civil, dentre outras (MARTINEZ; COELHO, 2016).

Na sequência, o CARF passa para a análise da substância do planejamento tributário elaborado pelo contribuinte, rejeitando assim aquele com propósito exclusivo de redução de tributos (QUINTINO; MACEI, 2016).

Para entender essa análise da substância do planejamento tributário Martinez e Coelho (2016) elencaram em sua pesquisa as prioridades a serem analisadas em cada Acórdão do CARF, publicados entre 2008 e 2013.

A primeira prioridade é a verificação de simulação, no qual o CARF pode julgar inválido o planejamento tributário se entender que os atos praticados pelas empresas não são verdadeiros, e que também podem resultar na falta de “propósito negocial”.

A segunda se dá com base nas análises estáticas dessa pesquisa que apontaram como prioridade crucial para validação do planejamento tributário, a verificação se há outra motivação além da tributária.

Com essa propriedade, pretendeu-se abordar a teoria do ‘propósito negocial’, que está muitas vezes associada ao ‘motivo subjetivo’ das partes e é parâmetro para desconsideração do planejamento tributário.

Segundo Martinez e Coelho (2016), a análise da correlação entre essas duas propriedades e a validade do planejamento tributário é positiva. O entendimento de que não

ocorreu simulação e de que existiriam outras motivações além das tributárias para justificar a operação, seriam determinantes para uma provável validação do planejamento tributário pelo CARF.

É importante mencionar que também são observados se a operação foi realizada com partes não relacionada e se houve um adequado intervalo temporal entre as operações.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Os Acórdãos do CARF foram fixados contendo os seguintes dados: número do acórdão; tipo de operação societária (cisão, fusão ou incorporação); data da publicação; tipo do recurso; sistemática de tributação do contribuinte; setor de atuação na economia do contribuinte; tributo discutido; temática discutida; propósito negocial (ausente ou presente); decisão favorável ou não ao contribuinte.

Resultando numa amostra de 60 Acórdãos que analisaram planejamentos tributários realizados por contribuintes objetivando a redução, a postergação ou o afastamento de tributos por meio de operações de cisão, fusão e/ou incorporação societária, julgados entre 2016 e 2017.

Na sequência, buscaram-se as ementas dos Acórdãos, que é um pequeno resumo da questão analisada em cada decisão. Por fim, foi realizada a leitura, na íntegra, de todos os Acórdãos selecionados (ementa, relatório, fundamentação e dispositivo).

3.2 DELIMITAÇÃO AMOSTRAL

A seleção da amostra é não probabilística, segue o desenvolvimento metodológico apresentado por Martinez e Coelho (2016) e é composta de todos os Acórdãos do CARF, transitado em julgado, com as seguintes características: (i) publicados entre 1º de janeiro de 2016 até 12 de dezembro de 2017, período este que sucedeu a Operação da Polícia Federal denominada “Zelotes”; (ii) terem decidido o mérito do planejamento tributário, mediante a análise do requisito da existência do propósito negocial, e (iii) terem envolvido cisão, fusão ou incorporação, que são operações societárias típicas, as quais são utilizadas em planejamentos tributários.

3.3 COLETA DE DADOS

A coleta foi realizada a partir do site www.carf.fazenda.gov.br, opção Jurisprudência, e em seguida Acórdãos. Para a realização das buscas dos Acórdãos foram utilizadas as seguintes palavras-chave: propósito negocial, seguidas das palavras fusão, incorporação e cisão.

Nos Acórdãos coletados buscaremos identificar as seguintes informações: (i) tipo de operação societária; (ii) ano; e (iii) temática discutida em cada Acórdão, sendo que a identificação das informações citadas nos itens (ii) e (iii) foi feita também por Martinez e Coelho (2016) quando da coleta de dados em relação aos Acórdãos do CARF publicados entre os anos de 2008 e 2013.

3.4 AMOSTRA

Conforme características acima expostas, obteve-se uma amostra de 60 Acórdãos proferidos pelo CARF, demonstrado na Tabela 1. Os referidos Acórdãos estão detalhadamente identificados na Tabela Base constante do Anexo I deste trabalho.

TABELA 1 - AMOSTRA DE ACÓRDÃOS DA PESQUISA

Temática	Total	Cisão	Fusão	Incorporação
Aferição de créditos de insumos	1	1	-	-
Ágio	49	18	13	19
Casa-separa	2	-	-	2
Fraude – mútuo	1	1	-	-
Ganho de capital	7	2	-	5
Total	60	23	13	26

Fonte: Elaborado pelos autores.

Da leitura dos Acórdãos selecionados nota-se um predomínio de Acórdãos em torno das operações de aproveitamento de ágio, destacando-se aquelas caracterizadas como ágio interno e ágio com a utilização de empresas veículos. Também são objeto de discussão, operações recorrentes na literatura, tais como: i) operação “casa e separa”, ii) ganho de capital.

3.5 MODELO DE ANÁLISE DE DADOS

O método de pesquisa aplicado neste estudo será o exploratório e descritivo, mediante levantamento documental de artigos e Acórdãos do CARF.

Distribuindo por operação societária, matéria tributária analisada, presença ou não do propósito negocial e validação ou não da operação.

Ao final, restaram 27 Acórdãos, nos quais foram julgados válidos os planejamentos tributários realizados em operações societárias de fusão, incorporação ou cisão, levando em consideração a existência do propósito negocial.

No Anexo II deste trabalho consta Tabela elaborada por meio da resposta “sim” ou “não” quanto a 4 (quatro) quesitos, a fim de se verificar a presença ou não do propósito negocial nos planejamentos tributários analisados pelo CARF, a saber: Quesito 1: Houve o adequado intervalo temporal entre as operações? Quesito 2: As partes envolvidas eram interdependentes? Quesito 3: Existiriam outras motivações além das tributárias para justificar as operações? e Quesito 4: O planejamento tributário foi considerado válido (foi aceito)?

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Ao realizar o exame dos 60 Acórdãos referidos na Amostra deste estudo, obtiveram-se os seguintes resultados, os quais estão expressos na Tabela 2 a seguir, que apresenta o percentual no tocante às espécies de operações societárias utilizadas pelos contribuintes nos planejamentos tributários que foram objeto de análise pelo CARF:

TABELA 2 - OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS

Tipo	n	%
Cisão	21	35%
Fusão	13	22%
Incorporação	26	43%
Total	60	100%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nos Acórdãos analisados, verificou-se a tendência da utilização das operações societárias de incorporação e cisão para a realização de planejamentos tributários, em detrimento das operações de fusão.

Elaboramos também a Tabela 3 abaixo que traz, separado por ano, a quantidade de Acórdãos publicados pelo CARF, bem como as espécies de operações societárias utilizadas nos planejamentos tributários, o setor da economia de atuação dos contribuintes e os tributos que se objetivada reduzir ou eliminar.

TABELA 3 - SETOR

Setor	Total	Cisão	Fusão	Incorporação
Comércio	4	0	2	2
Financeiro	7	3	1	3
Indústria	26	11	3	12
Serviço	23	7	7	9
Total	60	21	13	26

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nos Acórdão analisados, constatou-se que as empresas dos setores de indústria e serviços foram as que mais realizaram planejamentos tributários no período analisado neste trabalho.

A Tabela 4 a seguir apresenta a sistemática de tributação do lucro dos contribuintes e as espécies de operações societárias utilizadas nos planejamentos tributários. A grande maioria das empresas que realizaram planejamentos tributários foram aquelas que estavam sujeitas a apuração do imposto de renda – pessoa jurídica pela sistemática do lucro real.

TABELA 4 - SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO

	Total	Cisão	Fusão	Incorporação
Lucro Presumido	1	1	-	-
Lucro Real	59	20	13	26
Total	60	21	13	26

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 5 abaixo visa fazer a distribuição dos Acórdãos do CARF levando-se em consideração a validade e a invalidade dos planejamentos tributários analisados, em cotejo com as respostas aos quesitos elencados acima.

Verificamos assim que, para fins de ser considerado válido ou não um planejamento tributário, sob o aspecto do propósito negocial, o Quesito 1 foi verificado positivamente em 52% dos Acórdãos trazidos na Amostra, o Quesito 2 em 64% dos Acórdãos e o Quesito 3 em 47% dos deles.

Assim como pesquisa feita por Martinez e Coelho (2016), constatou-se que a resposta positiva ao quesito 3 proposto tende a resultar na validade dos planejamentos tributários.

Ademais, verificou-se que a resposta positiva ao quesito 1 e a resposta negativa ao quesito 2 são relevantes no tocante à validade dos planejamentos tributários nas operações societárias de cisão, fusão e incorporação.

TABELA 5 - RESULTADOS DA ANÁLISE DOS QUESITOS X RESULTADOS

	Verificação (sim ou não)	Resultados
Quesito 1: Houve o adequado intervalo temporal entre as operações?	31 sim (52%)	18 Válidos (58%)
		13 Inválidos (42%)
	29 não (48%)	9 Válidos (31%)
		20 Inválidos (69%)
Quesito 2: As partes envolvidas eram interdependentes?	38 sim (64%)	16 Válidos (42%)
		22 Inválidos (58%)
	22 não (36%)	11 Válidos (50%)
		11 Inválidos (50%)
Quesito 3: Existiriam outras motivações além das tributárias para justificar as operações?	28 sim (47%)	27 Válidos (97%)
		1 Inválidos (3%)
	32 não (53%)	0 Válidos (0%)
		Inválidos (100%)
Quesito 4: O planejamento tributário foi considerado válido?	27 sim (45%)	27 Válidos (100%)
		0 Inválidos (0%)
	33 não (55%)	0 Válidos (0%)
		33 Inválidos (100%)

Fonte: elaborado pelos autores.

Além disso, observamos operações entre partes dependentes que envolviam incorporação reversa, e que foram validadas pelo CARF, com o entendimento que essas operações não fazem parte do propósito negocial, porém tratam da etapa final de toda estruturação societária utilizada para o aproveitamento do ágio, no qual a legislação do período em análise autorizava de forma expressa a dedução do ágio na hipótese de incorporação da sociedade investida pela investidora ou vice-versa.

A Tabela 6 a seguir apresenta a quantidade de Acórdãos em que foi constada a presença do propósito negocial, bem como as espécies de operações societárias utilizadas pelos contribuintes nos planejamentos tributários analisados pelo CARF.

TABELA 6 - PROPÓSITO NEGOCIAL

	Total	Cisão	Fusão	Incorporação
Ausente	32	14	5	12
Presente	28	7	8	14
Total	60	21	13	26

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 7 abaixo traz a quantidade de Acórdãos nos quais o CARF decidiu de forma favorável e também de forma desfavorável aos contribuintes, no tocante à validação ou não dos planejamentos tributários analisados sob a ótica da presença do propósito negocial, bem como as espécies de operações societárias utilizadas:

TABELA 7 - DECISÃO

Decisão	Total	Cisão	Fusão	Incorporação
Não favorável	33	14	8	11
Favorável	27	7	5	15
Total	60	21	13	26

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nas Tabelas 6 e 7 constatou-se que, dos 28 Acórdãos nos quais se verificou presente o propósito negocial e que o CARF decidiu de forma favorável aos contribuintes quanto à validade dos planejamentos tributários analisados, 50% deles foi em operações societária de incorporação de empresas. Quanto aos outros 50%, se constatou um equilíbrio entres as operações societárias de cisão e de fusão.

Em suma, da amostra relacionada, 82% das empresas são do ramo de atividade industrial e serviços, tributadas pela sistemática do Lucro Real, no qual optaram em realizar operações societárias de incorporação, fusão e cisão no período em análise.

Dos 60 acórdãos analisados, 45% dos planejamentos tributários foram considerados validos pelo CARF. Com base em nossas análises, constatou-se que para a validação do planejamento tributário a resposta do Quesito 3 deverá ser positiva. Por outro lado, foi observado que a resposta Negativa aos Quesitos 1 e 2 não necessariamente levou o CARF a descaracterizar o propósito negocial na operação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assim como se deu em outros trabalhos que foram objeto de estudo para confecção deste artigo, verificou-se que o critério atinente à presença do propósito negocial, ou seja, a

existência de outras motivações além das tributárias para justificar as operações societária de cisão, fusão ou incorporação, é o preponderante e o de maior importância utilizado pelo CARF, para fins de validação ou não dos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes.

Ao contrário, nos casos em que o CARF constatou que os planejamentos tributários tiveram por fim apenas motivação tributária, ou seja, de reduzir ou eliminar o ônus tributário, foram eles invalidados pelo referido Órgão Administrativo.

Nos Acórdãos analisados, verificou-se que os contribuintes tiveram que fazer prova cabal e contundente acerca da existência do propósito comercial em seus planejamentos tributários, não bastando a mera alegação de que tiveram outras motivações que não somente as tributárias. Fez-se necessário aos contribuintes provarem que os fatos ocorreram do modo como descrito por eles.

Aliás, constatou-se que o CARF se mostrou muito exigente nesta questão referente à prova da existência do propósito comercial nos planejamentos tributários analisados, tendo em vista que teve a sua imagem manchada pela Operação da Polícia Federal denominada “Zelotes”, que investigou a manipulação de suas decisões em período anterior ao ano de 2016.

Com a crise da economia brasileira nos anos de 2016 e de 2017, e com a consequente queda da arrecadação tributária, a evolução da jurisprudência do CARF chama a atenção, uma vez que se verificou que o propósito comercial vem sendo utilizado pelo CARF como um critério autônomo para validar ou não planejamentos tributários praticados por contribuintes em operações societárias.

Ademais, se verificou neste trabalho que muitos dos planejamentos tributários analisados nos Acórdãos do CARF tiveram como temática o ágio gerado nas em operações societárias de cisão, fusão ou incorporação entre partes dependentes, para fins de dedutibilidade na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

No entanto, planejamentos tributários como estes não seriam mais viáveis nos dias atuais, uma vez que com o advento da Lei Federal nº 12.973/14, que foi regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.700/17, o ágio obtido em 2014, no qual houve a incorporação ou alienação após 2017, oriundo de aquisições de investimentos realizadas por partes dependentes que possua parte integrante do custo a mais valia e/ou *goodwill*, não poderá ser dedutível em qualquer hipótese.

Isto demonstra uma preocupação do legislador pátrio em fechar as lacunas normativas passíveis de serem utilizadas pelos contribuintes para fins de realização de planejamentos tributários, objetivando com isso o aumento arrecadação tributária federal.

Tendo em vista o fechamento de lacunas normativas que vem sendo feita, futura investigação poderá ser feita no tocante ao comportamento e ação das empresas quanto à realização de planejamentos tributários envolvendo operações societárias de cisão, fusão ou incorporação, a luz do propósito negocial.

REFERÊNCIAS

ANÉLLI, A. B. **A desconsideração de negócios jurídicos com base na lei geral antielisão**. 2017. 53 f. Monografia ((Bacharelado em Direito)-Universidade Federal de Santa Maria UFSM, RS, 2017.

CAVALCANTE, M. C. (2011). O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da PGFN**, [S. l.], v. 1, n. 1, jan./jun. p. 139-163.

MACHADO, H. B. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINEZ, A. L. (2017). Agressividade tributária: um *Survey* da literatura. **REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 11, n. esp., p. 106-124.

_____; COELHO, L. F. A. Planejamento tributário com operações societárias: critérios de validade utilizados pela CARF. **Revista Contemporânea de contabilidade**, Florianópolis, v. 13, n. 30, p. 193- 213, set./dez. 2016

OLIVEIRA, G. G.; ANTUNES, E. S. (2018). A gestão tributária no controle à sonegação fiscal. Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia, v. 12, n. 41, p. 52-65.

QUINTINO, J. P.; MACEI, D. N. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 113, p. 579-604, out./jan. 2016.

VELLO, A. P. C.; MARTINEZ, A. L. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 117-140, maio./ago. 2014.

VEY, I. H.; BORNIA, A. C. Reorganização societária como forma de planejamento tributário: um estudo de caso. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 9, n. 1-2, p. 323-344, 2010.

ANEXO A – PROPÓSITO NEGOCIAL

Nº do Acórdão	Tipo de Operação Societária	Data da publicação do Acórdão	Tipo do Recurso Julgado	Sistemática de Tributação	Setor da Economia	Imposto	Temática discutida	Propósito Negocial	Decisão
1402-002.772	Cisão	15/12/2017	Voluntário e de Ofício	Lucro Presumido	Serviço	IRPJ e CSLL	Ganho de Capital	Ausente	Não favorável
1401-002.076	Cisão	06/12/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
9303-005.840	Cisão	30/11/2017	Especial do Contribuinte e do Fisco	Lucro Real	Financeiro	IOF	Fraude - Mútuo	Ausente	Não favorável
9101-003.074	Cisão	28/11/2017	Especial do Contribuinte e do Fisco	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
9101-003.077	Cisão	16/11/2017	Especial do Contribuinte e do Fisco	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
1201-001.811	Cisão	15/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSLL	Ágio	Presente	Favorável
3302-004.624	Cisão	15/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Indústria	PIS e COFINS	Aferição de créditos de insumos	Ausente	Não favorável
1201-001.830	Cisão	14/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSLL	Ágio	Presente	Favorável
1401-001.903	Cisão	08/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
1301-002.433	Cisão	03/07/2017	Voluntário e de Ofício	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSLL	Ágio	Presente	Favorável
1301-002.434	Cisão	03/07/2017	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ágio	Presente	Favorável
1301-002.278	Cisão	20/06/2017	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
1301-002.280	Cisão	31/05/2017	Voluntário	Lucro Real	Financeiro	IRPJ e CSLL	Ágio	Presente	Favorável
1302-001.978	Cisão	16/01/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSLL	Ágio	Presente	Favorável

Continua

Nº do Acórdão	Tipo de Operação Societária	Data da publicação do Acórdão	Tipo do Recurso Julgado	Sistemática de Tributação	Setor da Economia	Imposto	Temática discutida	Propósito Negocial	Decisão
1402-002.215	Cisão	25/07/2016	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1402-002.207	Cisão	25/07/2016	Voluntário e de Ofício	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1201-001.438	Cisão	08/07/2016	Voluntário	Lucro Real	Financeiro	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1401-001.534	Cisão	15/06/2016	Voluntário e de Ofício	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1301-002.019	Cisão	16/05/2016	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1402-002.148	Cisão	10/05/2016	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1401-001.565	Cisão	26/04/2016	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ganho de Capital	Ausente	Não favorável
1401-002.076	Fusão	06/12/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
9101-003.074	Fusão	28/11/2017	Especial do Contribuinte e do Fisco	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1302-002.096	Fusão	05/10/2017	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1201-001.811	Fusão	15/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Não favorável
1201-001.830	Fusão	14/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável

Continuação

Nº do Acórdão	Tipo de Operação Societária	Data da publicação do Acórdão	Tipo do Recurso Julgado	Sistemática de Tributação	Setor da Economia	Imposto	Temática discutida	Propósito Negocial	Decisão
1401-001.900	Fusão	08/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1401-001.903	Fusão	08/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1301-002.433	Fusão	03/07/2017	Voluntário e de Ofício	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1301-002.434	Fusão	03/07/2017	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1301-002.280	Fusão	31/05/2017	Voluntário	Lucro Real	Financeiro	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1201-001.554	Fusão	09/03/2017	Voluntário	Lucro Real	Comércio	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1302-001.978	Fusão	16/01/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1201-001.534	Fusão	16/11/2016	Voluntário	Lucro Real	Comércio	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1401-002.076	Incorporação	06/12/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1201-001.872	Incorporação	21/11/2017	Voluntário e de Ofício	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1201-001.871	Incorporação	16/10/2017	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1302-002.096	Incorporação	05/10/2017	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável

Continuação

Nº do Acórdão	Tipo de Operação Societária	Data da publicação do Acórdão	Tipo do Recurso Julgado	Sistemática de Tributação	Setor da Economia	Imposto	Temática discutida	Propósito Negocial	Decisão
1302-002.097	Incorporação	05/10/2017	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ganho de Capital	Presente	Favorável
1201-001.811	Incorporação	15/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1201-001.830	Incorporação	14/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Casa-Separa	Presente	Favorável
1401-001.900	Incorporação	08/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1401-001.903	Incorporação	08/08/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Ausente	Não favorável
1301-002.433	Incorporação	03/07/2017	Voluntário e de Ofício	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Casa-Separa	Presente	Favorável
1301-002.434	Incorporação	03/07/2017	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1201-001.618	Incorporação	12/06/2017	Voluntário	Lucro Real	Financeiro	IRPJ e CSL	Ganho de Capital	Presente	Favorável
1301-002.280	Incorporação	31/05/2017	Voluntário	Lucro Real	Financeiro	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1201-001.554	Incorporação	09/03/2017	Voluntário	Lucro Real	Comércio	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1302-001.978	Incorporação	16/01/2017	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável
1201-001.534	Incorporação	16/11/2016	Voluntário	Lucro Real	Comércio	IRPJ e CSL	Ágio	Presente	Favorável

Conclusão

1201-001.507	Incorporação	20/10/2016	Voluntário	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSLL	Ágio	Presente	Favorável
1201-001.469	Incorporação	20/10/2016	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
1201-001.470	Incorporação	20/10/2016	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
1201-001.474	Incorporação	05/09/2016	Voluntário e de Ofício	Lucro Real	Serviço	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
1402-002.215	Incorporação	25/07/2016	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
1402-002.207	Incorporação	25/07/2016	Voluntário e de Ofício	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
1401-001.534	Incorporação	15/06/2016	Voluntário e de Ofício	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ganho de Capital	Ausente	Não favorável
1301-002.019	Incorporação	16/05/2016	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ágio	Ausente	Não favorável
1402-002.125	Incorporação	12/04/2016	Voluntário	Lucro Real	Indústria	IRPJ e CSLL	Ganho de Capital	Ausente	Não favorável
1201-001.364	Incorporação	07/04/2016	Voluntário	Lucro Real	Financeiro	IRPJ e CSLL	Ganho de Capital	Presente	Favorável

ANEXO B – PROPÓSITO NEGOCIAL - QUESITOS

Nº do Acórdão	Tipo de Operação Societária	Data da publicação do Acórdão	Quesito 1	Quesito 2	Quesito 3	Quesito 4
1402-002.772	Cisão	15/12/2017	Sim	Sim	Não	Não
1401-002.076	Cisão	06/12/2017	Sim	Não	Não	Não
9303-005.840	Cisão	30/11/2017	Não	Sim	Não	Não
9101-003.074	Cisão	28/11/2017	Sim	Não	Não	Não
9101-003.077	Cisão	16/11/2017	Não	Sim	Não	Não
1201-001.811	Cisão	15/08/2017	Sim	Sim	Sim	Sim
3302-004.624	Cisão	15/08/2017	Sim	Sim	Não	Não
1201-001.830	Cisão	14/08/2017	Sim	Sim	Sim	Sim
1401-001.903	Cisão	08/08/2017	Sim	Não	Não	Não
1301-002.433	Cisão	03/07/2017	Sim	Sim	Sim	Sim
1301-002.434	Cisão	03/07/2017	Sim	Não	Sim	Sim
1301-002.278	Cisão	20/06/2017	Não	Sim	Não	Não
1301-002.280	Cisão	31/05/2017	Sim	Não	Sim	Sim
1302-001.978	Cisão	16/01/2017	Sim	Sim	Sim	Sim
1402-002.215	Cisão	25/07/2016	Não	Sim	Não	Não
1402-002.207	Cisão	25/07/2016	Não	Sim	Não	Não
1201-001.438	Cisão	08/07/2016	Sim	Sim	Sim	Sim
1401-001.534	Cisão	15/06/2016	Não	Sim	Não	Não

Continuação

Conclusão

1301-002.019	Cisão	16/05/2016	Não	Sim	Não	Não
1402-002.148	Cisão	10/05/2016	Não	Sim	Não	Não
1401-001.565	Cisão	26/04/2016	Não	Sim	Não	Não
1401-002.076	Fusão	06/12/2017	Não	Sim	Não	Não
9101-003.074	Fusão	28/11/2017	Não	Sim	Não	Não
1302-002.096	Fusão	05/10/2017	Não	Não	Sim	Sim
1201-001.811	Fusão	15/08/2017	Não	Sim	Não	Não
1201-001.830	Fusão	14/08/2017	Sim	Sim	Sim	Sim
1401-001.900	Fusão	08/08/2017	Não	Sim	Não	Não
1401-001.903*	Fusão	08/08/2017	Sim	Sim	Sim	Não
1301-002.433	Fusão	03/07/2017	Sim	Sim	Não	Não
1301-002.434	Fusão	03/07/2017	Não	Sim	Sim	Sim
1301-002.280	Fusão	31/05/2017	Sim	Sim	Sim	Sim
1201-001.554	Fusão	09/03/2017	Não	Sim	Não	Não
1302-001.978	Fusão	16/01/2017	Sim	Não	Sim	Sim
1201-001.534	Fusão	16/11/2016	Não	Sim	Não	Não
1401-002.076	Incorporação	06/12/2017	Sim	Sim	Não	Não
1201-001.872	Incorporação	21/11/2017	Sim	Não	Sim	Sim
1201-001.871	Incorporação	16/10/2017	Não	Não	Não	Não
1302-002.096	Incorporação	05/10/2017	Sim	Sim	Sim	Sim
1302-002.097	Incorporação	05/10/2017	Não	Não	Sim	Sim
1201-001.811	Incorporação	15/08/2017	Não	Sim	Sim	Sim
1201-001.830	Incorporação	14/08/2017	Sim	Sim	Sim	Sim
1401-001.900	Incorporação	08/08/2017	Sim	Não	Sim	Sim
1401-001.903	Incorporação	08/08/2017	Sim	Não	Não	Não
1301-002.433	Incorporação	03/07/2017	Sim	Não	Sim	Sim
1301-002.434	Incorporação	03/07/2017	Não	Sim	Sim	Sim
1201-001.618	Incorporação	12/06/2017	Não	Sim	Sim	Sim
1301-002.280	Incorporação	31/05/2017	Sim	Sim	Sim	Sim
1201-001.554	Incorporação	09/03/2017	Não	Sim	Sim	Sim
1302-001.978	Incorporação	16/01/2017	Sim	Não	Sim	Sim
1201-001.534	Incorporação	16/11/2016	Não	Não	Sim	Sim
1201-001.507	Incorporação	20/10/2016	Sim	Sim	Sim	Sim
1201-001.469	Incorporação	20/10/2016	Sim	Não	Não	Não
1201-001.470	Incorporação	20/10/2016	Sim	Não	Não	Não
1201-001.474	Incorporação	05/09/2016	Sim	Sim	Não	Não
1402-002.215	Incorporação	25/07/2016	Não	Não	Não	Não
1402-002.207	Incorporação	25/07/2016	Não	Sim	Não	Não
1401-001.534	Incorporação	15/06/2016	Não	Não	Não	Não
1301-002.019	Incorporação	16/05/2016	Sim	Não	Não	Não
1402-002.125	Incorporação	12/04/2016	Não	Não	Não	Não
1201-001.364	Incorporação	07/04/2016	Não	Não	Sim	Sim