

FUCAPE FUNDAÇÃO DE PESQUISA E ENSINO

TATIANE DOS SANTOS LOURES NASCIMENTO

**O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CONDICIONANTE DE VALIDADE
DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

VITÓRIA

2019

TATIANE DOS SANTOS LOURES NASCIMENTO

**O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CONDICIONANTE DE VALIDADE
DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Rogério Dias Correia

VITÓRIA
2019

TATIANE DOS SANTOS LOURES NASCIMENTO

**O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO CONDICIONANTE DE VALIDADE
DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 19 de setembro de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA

Profa. Dra.: MARCIA JULIANA D'ANGELO
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr.: POLIANO BASTOS DA CRUZ
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

Prof. Dr.: ROGÉRIO DIAS CORREIA
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, por ter me proporcionado a realização desde sonho, sem ele eu nada seria.

Agradeço aos meus pais, por terem me ensinado os verdadeiros valores da vida, pelo apoio e orações. Aos meus irmãos pela amizade e companheirismo.

Agradeço aos demais familiares e amigos que torceram por mim. Essa conquista não seria a mesma se não fosse cada um de vocês.

Aos professores do curso de Mestrado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, que contribuíram para o meu crescimento profissional, dividindo seus conhecimentos e experiências, em especial ao meu professor e orientador Dr. Rogério Dias pelas valiosas contribuições e apoio no desenvolvimento da pesquisa.

RESUMO

Este estudo objetivou identificar quais os critérios utilizados pelos conselheiros do CARF para reconhecer o propósito comercial como condicionante de validade dos planejamentos tributários. Para tanto, foram analisados os acordãos publicados no site do CARF, no período de 2010 à 2018 que versam sobre o propósito comercial. Os resultados encontrados indicam que operações realizadas entre empresas com ausência de atividade operacional, pertencentes ao mesmo grupo econômico que atuam sob o regime de subordinação, na presença de documentação inidônea e operações realizadas em curto lapso temporal tendem a ter seus planejamentos invalidados. Já as operações realizadas entre empresas operacionais, em conformidade com a legislação vigente e com os objetivos econômicos, societários ou comerciais devidamente demonstrados tendem a ter seus planejamentos validados. Adicionalmente, ficou evidenciado que em acordãos em que o relator é um conselheiro indicado pela Fazenda Nacional a frequência de não reconhecimento do propósito comercial foi maior do que quando o relator do acordão é um conselheiro indicado pelos contribuintes.

Palavras-chave: Planejamento tributário; Propósito comercial; Substância econômica.

ABSTRACT

This study aimed to identify what criteria used by CARF board members to recognize the business purpose as a condition for tax planning validity. For that, we analyzed the judgments published on CARF's website, from 2010 to 2018, regarding the business purpose. The results indicate that operations carried out among companies with no operational activity, belonging to the same economic group that operates under the subordination regime, in the presence of disreputable documents, and performed in a short time tend to have their plans invalidated. The operations carried out among operating companies that follow current legislation and with economic, corporate or negotiated objectives duly demonstrated tend to have their plans validated. Besides, it was evidenced that in judgments in which the rapporteur is an adviser appointed by the tax authorities, the frequency of non-recognition of business purposes is greater than when the rapporteur is a counselor appointed by the taxpayers.

Keywords: Tax planning; Business purpose; Economic substance.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Controle dos acórdãos.....	25
Quadro 2 - Resumo da amostra - acórdãos publicados em - 01/2010 a 08/2018.....	26
Quadro 3 - Resumo do número de decisões dos acórdãos.....	27
Quadro 4 - Mapeamento dos Relatores.....	28
Quadro 5 - Resumo dos Relatores.....	28
Quadro 6 - Resumo do número de decisões dos acórdãos II.....	29
Quadro 7 - Resumo dos critérios empregados pelos relatores para rejeitarem o propósito negocial.....	30
Quadro 8 - Resumo da categoria "Ausência de atividade operacional".....	30
Quadro 9 - Resumo do critério "Pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob regime de subordinação".....	31
Quadro 10 - Resumo do critério "Documentação inidônea".....	32
Quadro 11 - Resumo do critério "Lapso Temporal".....	34
Quadro 12 - Resumo dos critérios empregados pelos relatores para rejeitarem o propósito negocial II.....	35
Quadro 13 - Resumo dos critérios empregados pelos relatores para validarem o propósito negocial.....	37
Quadro 14 - Resumo do número de decisões dos representantes dos contribuintes.....	38
Quadro 15 - Resumo do número de decisões dos representantes da Fazenda Nacional.....	38

SUMÁRIO

Capítulo 1	8
1 INTRODUÇÃO	9
Capítulo 2	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
2.2 PROPÓSITO NEGOCIAL.....	17
2.3 ABUSO DE FORMA.....	21
2.4 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF	22
Capítulo 3	23
3 METODOLOGIA	24
3.1 A NATUREZA DA PESQUISA.....	23
3.2 COLETA DE DADOS.....	24
3.3 ANÁLISE DE DADOS.....	26
Capítulo 4	29
4 RESULTADOS	30
4.1 ANÁLISE DAS DECISÕES QUE REJEITARAM O PROPÓSITO NEGOCIAL....	30
4.1.1 Ausência de atividade operacional.....	31
4.1.2 Pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob regime de subordinação.....	32
4.1.3 Documentação inidônea	33
4.1.4 Lapso temporal.....	34
4.1.5 Resumo dos resultados dos acórdãos que rejeitaram o propósito comercial.	35
4.2 ANÁLISE DAS DECISÕES QUE RECONHECERAM O PROPÓSITO NEGOCIAL	37
4.3 ANÁLISE QUANTO À ORIGEM DOS RELATORES RESPONSÁVEIS PELA REDAÇÃO DO ACÓRDÃO.	38
Capítulo 5	39
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
REFERÊNCIAS	42
APÊNDICE A – ANÁLISE DE ACÓRDÃOS	46
APÊNDICE B – ANÁLISE DE ACÓRDÃOS II	49

APÊNDICE C – ANÁLISE DE ACÓRDÃOS III.....	55
APÊNDICE D – ANÁLISE DE ACÓRDÃOS IV	58

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

Segundo estudo realizado pela Receita Federal, a carga tributária brasileira representou, no ano de 2017, 32,43% do PIB (BRASIL, 2018). Essa elevada carga tributária consome parte muito expressiva das receitas auferidas pelas entidades empresariais, o que torna essencial a busca de alternativas para reduzir o ônus tributário incidente nas operações empresariais (TEIXEIRA, 2014; VELLO; MARTINEZ, 2014). Nesse contexto, ganha relevância o planejamento tributário, visto como um processo de deliberação em que se avaliam as alternativas, ações e estruturas viáveis, com a finalidade de reduzir o impacto da carga tributária sobre a atividade econômica e empresarial (FABRETTI, 2017).

Durante muito tempo, as estratégias de redução do ônus tributário tinham como embasamento o respeito às formalidades jurídicas, de modo que a mera obediência à forma era suficiente para validar as operações. Contudo, com o passar do tempo, o tema tomou novos contornos, e o reconhecimento da existência de substância econômica passou a ser, também, um fator essencial para os tribunais reconhecerem a validade das operações, cujos efeitos impliquem a redução do ônus tributário (BANKMAN, 2004; OSTAS, 2018).

Nos EUA, essa questão ganhou repercussão, no ano de 1935, com o caso Gregory, em que se discutiu a validade de uma operação de planejamento tributário. No caso, foi discutido se as operações negociais estavam relacionadas com a finalidade econômica da entidade e quais eram os benefícios extra tributários da transação realizada (BOREK et al., 2014).

Para combater planejamentos tributários evasivos (inclusive aqueles ausentes de finalidade comercial), o governo dos EUA desenvolveu cinco doutrinas judiciais, sendo elas: doutrina das transações simuladas; doutrina da substância econômica; doutrina do propósito negocial; doutrina da substância sobre a forma e a doutrina da transação por etapas (GRAHAM; TUCKER, 2006). De acordo com a doutrina do propósito negocial/substância econômica, para que o planejamento tributário tenha validade e se possa aproveitar dos benefícios, as organizações societárias devem ter finalidade comercial e trazer benefícios econômicos diferentes dos benefícios tributários (OSTAS, 2018).

No Brasil, essa questão passou a ser discutida com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN). Esse dispositivo autoriza a administração tributária a desconsiderar o negócio jurídico que for constituído com finalidade de esconder o fato gerador do imposto ou sua natureza tributária, observando os procedimentos estabelecidos em lei. No entanto, a lei ainda não existe. A não existência de norma legal para regular o propósito negocial gera uma subjetividade no que toca aos limites do planejamento tributário. Essa subjetividade produz um cenário de insegurança jurídica, que é prejudicial para o desenvolvimento das atividades empresariais (BANKMAN, 2004; QUINTINO; MACEI, 2016).

Assim, o propósito negocial tem se tornado um dos condicionantes essenciais para a validação dos planejamentos tributários, razão pela qual um grupo de autores (BANKMAN, 2000; CANELLOS, 2001; BANKMAN, 2004; NAHASS, 2006; LEDERMAN, 2009; SHOURI et al., 2010; CAVALCANTE, 2011; BOREK et al., 2014, KOLARIK; WLODYCHAK, 2014; QUINTINO; MACEI, 2016) têm direcionado seus estudos à análise do propósito negocial.

Hanlon e Heitzman (2010), ao fazerem uma revisão das pesquisas tributárias, relataram a importância da pesquisa tributária para a tomada de decisões de investimento, financiamento e organização. Argumentaram ainda que as instituições fazendárias estão em constante evolução e que pesquisadores tributários devem acompanhar essa mudança, realizando pesquisas capazes de fornecer dados que influenciam comportamentos e que demonstrem efeitos reais dos planejamentos tributários. Assim, faltam pesquisas com uma abordagem empírica, ou seja, que estudem como se dá concretamente o reconhecimento do propósito comercial pelas autoridades competentes.

Identificando essa lacuna na literatura e a ausência de legislação para regular o propósito comercial, este estudo busca identificar qual o entendimento vem sendo adotado em relação ao propósito comercial como condicionante de validade dos planejamentos tributários realizados por contribuintes, partindo da análise de casos concretos decididos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão de jurisdição administrativa integrante da estrutura do atual Ministério da Economia.

Shourei et al. (2010) realizaram um estudo sobre a validação do planejamento tributário no Brasil, por meio do mapeamento das decisões do Conselho dos Contribuintes, do período de 2002 a 2008. Os resultados encontrados por eles mostraram que razões extra tributárias (propósito comercial) são relevantes para validação do planejamento tributário. Ocorre que o método utilizado por Shourei et al. (2010) foi o *Normative Systems*, método que consiste na criação de “propriedades” antes da análise dos dados. Devido ao fato dos autores objetivarem identificar a presença de determinadas propriedades no acórdão, elementos relevantes podem ter sido ignorados. Este estudo se diferencia do Shourei et al. (2010), ao adotar como estratégia metodológica a Análise de Conteúdo de Grade Mista (BARDIN, 2016).

Nessa abordagem, definem-se categorias de análise preliminares em consonância com a revisão de literatura. Todavia, antes de se definir o conjunto final de categorias, as categorias distintas das predeterminadas, que surgiram no processo de análise dos acórdãos, foram avaliadas, podendo serem excluídas, incluídas ou subdividas na categorização final. Essa abordagem é dotada da estrutura necessária para análise do tema, mas com flexibilidade necessária para se capturar as particularidades de cada operação societária.

Desse modo, este estudo contribui para a literatura sobre os determinantes do propósito negocial, fornecendo evidências consistentes sobre os critérios de validação do planejamento tributário. Os achados também servirão de material de apoio para contribuintes e profissionais que atuam na área tributária, designadamente, porque pode diminuir sensivelmente a insegurança jurídica na definição de estratégias de atuação. Isso porque o custo de reputação tem se tornado um fator relevante na tomada de decisão de adoção do planejamento tributário (GRAHAM,2013).

Para tanto, esta pesquisa está estruturada da seguinte forma: o capítulo 2 traz um referencial teórico em que se busca apresentar alguns conceitos e pontos importantes relacionados ao planejamento tributário e ao propósito negocial; o capítulo 3 apresenta a metodologia aplicada na pesquisa, de modo a evidenciar o caminho percorrido para alcançar os resultados; o capítulo 4 apresenta os resultados encontrados e, por fim, o capítulo 5 traz as considerações finais.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A elevada carga tributária brasileira, somada ao aumento da competitividade, faz com que os contribuintes busquem, no planejamento tributário, uma forma de aumentar sua lucratividade (RIBEIRO; MARIO, 2008). Para Ribeiro e Mário (2008, p.115), planejamento tributário são “atos e práticas legais que antecedem, retardam ou impedem a ocorrência do fato gerador do tributo e tem sempre a intenção de reduzir o montante de tributos devidos”. Contudo, Filho e Oliveira (2015, p.68) argumentam que o “planejamento tributário envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários”, dentro de um contexto de legalidade.

Existe um debate não exaurido sobre o que é planejamento tributário, e o que é permitido fazer para reduzir tributos. Ostas (2018), ao realizar um estudo sobre a ética de pagar imposto, por meio de uma revisão da literatura, relatou que as leis devem ser interpretadas, e quando os contribuintes encontram uma lacuna ou interpretações ambíguas, devem se apoiar não só na letra da lei, mas, também, no espírito da legislação, ou seja, nos objetivos políticos e sociais para qual a lei foi constituída.

Há evidências empíricas sugerindo que o planejamento tributário mitiga não só os custos tributários das empresas, mas, também, o nível de risco do negócio como um todo. Ao analisarem as 365 maiores empresas dos Estados Unidos, Mills et al. (1998) investigaram o retorno financeiro do planejamento tributário, detectando, em

média, que a cada US\$ 1.00 gasto com investimentos em planejamento tributário, há uma redução de US\$ 4.00 de despesas tributárias. Percebe-se, assim, que os planejamentos tributários têm finalidade econômica e, se bem elaborados, trazem benefícios para as empresas. Já no Brasil, com o intuito de responder se as empresas que realizam planejamentos tributários eficientes têm seus riscos de mercado reduzidos, Vello e Martinez (2014) fizeram um estudo analisando 86 empresas de capital aberto da BOVESPA. Constataram que empresas que realizam planejamentos tributários dentro das boas práticas de governança corporativas, de forma transparente e alinhadas com os interesses dos agentes envolvidos, têm o seu risco em relação ao mercado de capitais reduzidos.

Filho e Oliveira (2015) enfatizam que, dentro desse contexto, é importante compreender a diferença entre evasão fiscal e elisão fiscal. De acordo com os autores, a evasão fiscal consiste na adoção de atos ilícitos que visam esconder ou modificar o fato gerador do imposto, por meio de artifícios. Já a elisão fiscal corresponde ao planejamento tributário, isto é, à busca por alternativas legais que promovam a redução do ônus tributário incidente sobre as relações negociais.

Diante disso, entende-se que o planejamento tributário é uma forma de o contribuinte reduzir ou até mesmo eliminar o pagamento dos tributos dentro da legalidade, ou seja, é uma atividade permitida por lei e tem o objetivo de reduzir a tributação (TEIXEIRA, 2014). É importante destacar que a gestão tributária eficiente deve elaborar um planejamento tributário que não foque somente na redução de tributos, mas, principalmente, na melhora de resultados, que envolvem todos os custos organizacionais implícitos e explícitos e que garantam a continuidade da atividade (SHACKELFORD; SHEVLIN, 2001).

O planejamento tributário vem sendo utilizado como ferramenta estratégica para aumentar a lucratividade das empresas, garantir sua continuidade e competitividade no mercado cada vez mais globalizado (ALEXANDER, 2013). No entanto, devido às crises econômicas dos últimos anos, os governos têm visto seus orçamentos cada vez mais estreitos, e, com isso, têm aumentado a fiscalização em planejamentos tributários internacionais exigindo maior transparência nas reestruturações (ALEXANDER, 2013). No Brasil, essa situação não é diferente, já que devido à demanda por receitas tributárias, o governo está colocando pressão para derrubar planejamentos tributários abusivos (MARTINEZ, 2017).

Desse modo, para que um planejamento tributário tenha validade e não seja contestado pelas autoridades fazendárias, não basta seguir apenas as formalidades impostas pela legislação, é preciso, também, que a operação tenha uma finalidade econômica subjacente, ou seja, uma motivação extrafiscal (BANKMAN, 2004; GRAHAM; TUCKER, 2006; LORENZ, 2019; QUINTINO; MACEI, 2016). Ocorre que, como os critérios de aferição da substância econômica não estão previstos em lei, a relação entre o fisco e o contribuinte acaba se tornando uma relação conflituosa e marcada por grande insegurança jurídica (BANKMAN, 2004; QUINTINO; MACEI, 2016).

Shoueri et al. (2010), com o propósito de encontrar os critérios de validação dos planejamentos tributários, realizaram uma pesquisa por meio da análise de acórdãos do Conselho dos Contribuinte, proferidos no período de 2002 a 2008. Os resultados encontrados mostraram uma tendência de invalidação dos planejamentos tributários quando: I) os atos descritos pelos contribuintes não correspondem com a realidade dos fatos; II) há ausência de motivação extra tributária; e III) não são observadas as regras cogentes não tributárias que se enquadram ao caso. De acordo

com tais autores, esses resultados podem ser observados mesmo em casos em que os planejamentos atenderam a todos os requisitos legais.

Em estudo similar, Martinez e Coelho (2016), ao analisar acórdãos proferidos pelo CARF sobre reorganizações societárias (cisão, fusão e/ou incorporação), como estratégia de planejamento tributário, chegaram à conclusão de que as operações realizadas com finalidade exclusivamente tributária, e naqueles em que os fatos narrados pelos contribuintes não encontram correspondência com a realidade, tendem a ser invalidados; já os planejamentos que atenderam o tempo adequado das operações e foram criados por partes independentes tendem a ser validados.

Considerando os resultados encontrados por Shoueri et al. (2010) e Martinez e Coelho (2016), Martinez e Oliveira (2019) objetivaram identificar se os critérios de validade dos planejamentos tributários se mantiveram após a Operação Zelotes (operação que investigou a corrupção no CARF). Para tanto, realizaram uma pesquisa, por meio da análise dos acórdãos do CARF publicados após a Operação Zelotes, do período de dezembro de 2015 a dezembro de 2017. Os resultados mostraram que não houve mudança em relação aos achados anteriores, reforçando a importância do propósito comercial e da ausência de simulação para validação dos planejamentos tributários.

Adicionalmente, Martinez e Oliveira (2019) buscaram identificar se fatores externos, não utilizados nos argumentos do voto vencedor, influenciam na validação ou invalidação do planejamento tributário, tais como: voto de qualidade, voto vencedor, quem foi o relator, placar de votação e o valor do crédito tributário. Os resultados apontam que, quando a decisão do acórdão for decidida por voto de qualidade ou o relator do voto vencedor for representante da Fazenda, a probabilidade

de invalidação do planejamento tributário é alta e que quanto maior o valor do crédito tributário, maior a chance de validação do planejamento tributário.

É certo que os contribuintes têm o direito de se organizarem para reduzir os seus custos tributários e aumentar sua lucratividade, sendo que a correta reestruturação societária pode ser uma alternativa (CAVALCANTE, 2011). Porém, as reestruturações não devem estar somente de acordo com a lei do ponto de vista meramente formal, mas devem, também, ter finalidade econômica e estar relacionadas com a sua atividade, ou seja, o planejamento tributário deve estar amparado pelo propósito negocial (CAVALCANTE, 2011).

2.2 PROPÓSITO NEGOCIAL

O propósito negocial/substância econômica pode ser compreendido como método interpretativo que visa combater a evasão fiscal por meio da proteção do código tributário (KOLARIK; WLODYCHAK, 2014). A doutrina da substância econômica moderna se baseia em duas partes por meio de duas perguntas: primeiro, a transação realmente ocorreu para fins não-fiscais? Segundo, a transação realizada pelo contribuinte pretendia afetar significativamente benefícios comerciais, além de benefícios fiscais? (KOLARIK; WLODYCHAK, 2014).

Flesher e Quinn (2014) salientam que a discussão sobre propósito negocial surgiu, em 1935, nos Estados Unidos, com “o caso Gregory”. Esse foi o primeiro caso envolvendo reorganização societária, em que todos os requisitos da lei foram atendidos, mas o planejamento tributário foi invalidado porque a reorganização teve o único objetivo de reduzir impostos. Os fatores determinantes para se chegar a essa conclusão foram: a dissolução da sociedade reestruturada ter ocorrido em apenas três

dias após a constituição e a identificação de que a entidade resultante da reorganização não tinha qualquer propósito comercial (FLESHER; QUINN, 2014).

A decisão proferida no caso “Gregory” foi relevante porque definiu alguns testes para a criação de negócios fictícios, ou seja, que existem apenas no papel com a finalidade de gerar benefícios fiscais (BOREK et al., 2014, p.976). Tais testes são os seguintes:

- a) o teste de substância econômica, que tem a finalidade de avaliar os benefícios econômicos extra tributários da operação;
- b) o teste da essência sobre a forma, para identificar a verdadeira natureza da operação;
- c) o teste das etapas da transação, para avaliar o processo das transações inter-relacionadas ou dependentes; e,
- d) o teste da transação, para contestar operações que existem apenas no papel.

Com o objetivo de combater os abrigos fiscais, o governo dos EUA desenvolveu cinco doutrinas (GRAHAM; TUCKER, 2006, p. 574-576), sendo elas:

- 1) doutrina das transações simuladas: os tribunais descaracterizam transações simuladas, que são operações que não ocorreram de fato, carecem de substância econômica, finalidade comercial ou ambos;
- 2) doutrina da substância econômica: toda transação deve trazer benefícios econômicos diferentes daqueles trazidos pela redução tributária;
- 3) doutrina do propósito comercial: as transações devem ter objetivos comerciais diferentes dos benefícios fiscais trazidos por elas. Essa doutrina está diretamente relacionada com a doutrina da substância econômica;

4) doutrina da substância sobre a forma: a transação deve ser tributada de acordo com sua forma econômica e não simplesmente como sua forma legal;

5) doutrina da transação por etapas: diretamente relacionada com a doutrina da substância sobre a forma, essa doutrina exige que, em um conjunto de transações relacionadas, cada etapa da operação tenha um objetivo econômico independente.

A doutrina da substância econômica vem se tornando uma forte aliada do governo na luta para redução de abrigos fiscais, sendo utilizada para negar recursos relativos a autuações envolvendo bilhões de dólares (BANKMAN, 2000). Essa doutrina não proíbe o contribuinte de se beneficiar de uma lacuna existente na lei, mas desde que a operação realizada tenha relação com a atividade praticada e substância econômica (BANKMAN, 2004).

Em casos em que o contribuinte encontra uma lacuna na lei, tem-se exigido uma demonstração, por parte do contribuinte, de que a operação engendrada apresenta substância econômica (NAHASS, 2006). O problema é que, quando não existe uma definição de critérios objetivos para identificar a presença de substância econômica, divergências interpretativas podem ocorrer e, por conseguinte, gerar um clima de insegurança jurídica (NAHASS, 2006).

De acordo com Bankman (2004), para se aproveitar dos benefícios apresentados pelas lacunas da lei, os contribuintes precisam ficar atentos com alguns critérios como: I) a substância econômica, ou seja, as operações têm que estar relacionadas com a atividade desenvolvida e possuírem finalidade de aumentar riqueza; II) a doutrina da essência sobre a forma, em que o negócio tem que ser analisado em sua essência e não simplesmente sobre seu formato. Nota-se que esquemas abusivos representam uma preocupação constante. Assim, planejamentos

feitos sem propósito negocial e que tenham a única finalidade de redução do ônus tributário tem despertado a atenção das autoridades fiscais (NAHASS, 2006).

Nesse sentido, Harvey (2014) investigou a evolução dos planejamentos tributários agressivos, identificando que, antes do final da década de 90, consultores tributários não consideravam relevante o fato da operação ter ou não propósito negocial. Mesmo os tribunais já tendo tomado decisões desconsiderando o planejamento tributário por ausência de propósito negocial. No entanto, após o caso ACM Partnership, quando a *Internal Revenue Service* - IRS desconsiderou uma reestruturação complexa por não conter substância econômica, esse pensamento começou a mudar. Durante os anos 2000, a IRS continuou a invalidar planejamentos por falta de substância econômica. E, em 2010, a IRS codificou a substância econômica nos Estados Unidos, IRC 6222 (b) 6, que introduziu penalidades para planejamentos tributários constituídos sem a presença do propósito negocial (HARVEY, 2014).

Borek et al. (2014) analisaram se a validação do propósito negocial está associada à teoria da propriedade e controle. De acordo com os autores, muitas operações societárias são realizadas e, ao final da operação, apresentam a mesma estrutura de antes, sem nenhuma alteração de controle. Logo, essas operações não teriam outro motivo de existir, a não ser para gerar reduções fiscais. É importante destacar que o estudo de Borek et al. (2014) foi realizado por meio da análise do julgamento de dois casos nos Estados Unidos (Black & Decker e WFC Holding). Nas operações societárias realizadas pelas empresas, não houve alteração de controle e os resultados dos tribunais foram desfavoráveis ao contribuinte. Os resultados apresentados no estudo mostram que, em operações societárias em que não há alteração significativa de controle, também não há substância econômica. Mas, em

operações em que há alteração de controle, deve ser feito um teste adicional para identificar se a mudança de controle trouxe maior eficiência para a entidade (BOREK et al., 2014).

Determinar se uma organização societária atende aos critérios de propósito negocial é um tanto quanto complexo, pois existem diversos elementos interligados como: I) a grande variedade de transações e atividades; II) a interpretação da legislação que pode levar a entendimentos divergentes; III) as lacunas na lei, entre outros (BANKMAN, 2000). Na legislação brasileira, o CTN prescreve em seu art. 116, parágrafo único, que:

A 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.

No entanto, esta lei ainda não existe. O Governo Federal chegou a baixar a Medida Provisória nº 66, de 2002, que, entre outras coisas, propunha, nos arts.13 ao art.19, procedimentos referentes a normas ante elisão. Essa Medida Provisória expressava claramente, no art. 14, que atividades realizadas com intuito de evitar, postergar ou reduzir tributos, constituídas por meio de simulação para esconder os verdadeiros fatos geradores do imposto, seriam objeto de desconsideração do negócio jurídico. A referida Medida Provisória previa, ainda, “a desconsideração de ato ou negócio jurídico deveria levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma”. No entanto, o tema não foi mantido quando houve a conversão da Medida Provisória na lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

2.3 ABUSO DE FORMA

O abuso de forma é uma das patologias que podem contaminar um planejamento tributário. De modo geral, o abuso de forma se caracteriza por meio de uma divergência entre o ato declarado e a sua realização fática. De acordo com Shoueri et al. (2010), há necessidade de diferenciar o conteúdo do negócio jurídico e sua causa. O conteúdo é a vontade declarada, a descrição do evento. A causa é o fato concreto, a atividade realizada pela ação do homem. Para validação do negócio jurídico, é preciso confrontar a vontade declarada com o fato concreto realizado (SHOUERI et al., 2010).

A doutrina da substância sobre a forma permite que o governo negue benefícios fiscais ao perceber que o formato econômico da atividade se distingue do formato legal constituído (GRAHAM; TUCKER, 2006).

Assim, contribuintes que realizam negócios com o objetivo de esconder os verdadeiros fatos geradores do imposto podem ter seus planejamentos invalidados em razão de abuso de formas, cabendo ao fisco a requalificação dos atos e negócios praticados em conformidade com sua substância (Acórdão CARF n.º 2302-003.623). Segundo Shoueri et al. (2010), o fator que determina a incidência tributária é causa objetiva, não a vontade declarada pelo contribuinte. Desse modo, o intérprete tem que buscar, nos planejamentos tributários, os fatos concretos realizados e objetivos reais pretendidos, e não a simples declaração da vontade do contribuinte.

2.4 CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF

O CARF– Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - é um órgão colegiado vinculado ao Ministério da Economia, de representação paritária, com competência para julgar em segunda instância administrativa, recursos especiais da Receita Federal, derivados de conflitos da legislação (BRASIL, 2009). Atualmente, o CARF é

composto por três seções, sendo elas: “compostas por 4 (quatro) câmaras cada, sendo que essas são integradas por turmas ordinárias e especiais. Há, ainda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), formada por 3 (três) turmas” (BRASIL, 2009).

As Câmaras do CARF são compostos por 6 (seis) integrantes, sendo 3 (três) representantes indicados pelos contribuintes, e 3 (três) representantes indicados pela Fazenda Nacional, o que o torna um órgão de representação paritária (BRASIL, 2009). Os conselheiros do CARF têm mandatos com duração de três anos, cabendo a recondução, desde que o mandato não ultrapasse um total de 9 anos (BRASIL, 2009).

Os representantes da Fazenda Nacional são escolhidos entre os auditores da Receita Federal do Brasil; os representantes dos contribuintes serão indicados por confederações de categorias econômicas e centrais sindicais. As indicações serão feitas por meio da lista tríplice (BRASIL, 2009). Os presidentes de Câmara das seções serão escolhidos entre os representantes da Fazenda Nacional (BRASIL, 2009). De acordo com o art. 54 da portaria 256 de junho de 2009, os julgamentos somente ocorrerão quando a maioria dos membros estiverem presentes, e a deliberação da seção será mediante a maioria simples, cabendo ao presidente, em caso de empate, o voto de qualidade.

O voto de qualidade (ou voto de desempate) possibilita ao presidente da Câmara votar duas vezes em caso de empate, uma, de forma ordinária, e, outra, por meio do voto de qualidade. Enquanto os demais membros votam uma única vez, assim, acaba o contribuinte ficando em desvantagem, pois, o presidente será sempre um representante da Fazenda Nacional (MARTINEZ; OLIVEIRA, 2019).

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

3.1 A NATUREZA DA PESQUISA

A pesquisa é de cunho qualitativo, em virtude da natureza do problema de pesquisa, que visa identificar quais os critérios utilizados pelos conselheiros do CARF para reconhecer o propósito negocial como condicionante de validade dos planejamentos tributários. O trabalho é empírico exploratório, pois busca, por meio da análise de acórdãos do CARF, levantar critérios que validem o propósito negocial. A adoção da pesquisa qualitativa exploratória, segundo Creswell (2010), é indicada para pesquisas de assuntos novos ou pouco explorados, nos quais a literatura ainda não estabeleceu quais as variáveis relevantes acerca do fenômeno investigado.

Diante do problema proposto, identificou-se que o método de Análise de Conteúdo mostra-se adequado para o tratamento dos dados. Isso decorre do fato de a Análise de Conteúdo consistir em um conjunto de procedimentos analíticos destinados a identificar no “conteúdo de mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens” (BARDIN, 2016 p.48). Nesse sentido, os procedimentos utilizados neste estudo enfatizam as peculiaridades e o relacionamento entre o propósito negocial e a validade dos planejamentos tributários, buscando ressaltar o que é considerado importante, relevante, e significativo, mesmo que tais elementos não apareçam muitas vezes no texto (BARDIN, 2016).

A Análise de Conteúdo possui como processo básico a definição de categorias referentes aos propósitos da pesquisa, podendo estas ser escolhidas com base em

três grades: (I) a aberta (as categorias de análise só são estabelecidas com o andamento da pesquisa e não inicialmente); (II) a fechada (estabelecem as categorias inicialmente, e a grade é rígida, fazendo assim com que elementos possam ficar fora da categorização inicialmente estabelecida), (III) a mista (na qual se estabelecem inicialmente as categorias, porém estas são flexíveis e abordam todos os elementos pesquisados) (BARDIN, 2016).

A grade empregada nessa pesquisa é a mista, pois as categorias foram definidas, *a priori*, em consonância com a literatura, mas sem desconsiderar, contudo, o caráter mutável e orgânico que lhes são inerentes. Desse modo, todo o conteúdo dos acórdãos foi analisado, sendo que qualquer informação relevante foi incluída em uma das categorias, com elas próprias tendo passado por um processo de ressignificação (BARDIN, 2016).

3.2 COLETA DE DADOS

A coleta de dados consistiu no levantamento de acórdãos do CARF que versam sobre o propósito comercial como condicionante do planejamento tributário. O período analisado compreende os acórdãos publicados em 01/2010 a 08/2018. A escolha do período inicial deu-se devido à reestruturação do CARF introduzida pela lei nº 11.941 de 2009, com vigência em 2010, que unificou o primeiro, segundo e terceiro Conselhos dos Contribuintes do Ministério da Fazenda e a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Dessa junção, surgiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF (BRASIL, 2009).

Os dados foram coletados no site "www.carf.fazenda.gov.br", opção "jurisprudência" e, depois, opção "acórdãos". Para a seleção dos acórdãos, foram utilizadas as palavras-chave "propósito comercial", "substância econômica", e "abuso

de forma”. A escolha das palavras-chave deu-se devido à sua presença na literatura que trata do propósito negocial como condicionante de validade do planejamento tributário (GRAHAM; TUCKER, 2006; BANKMAN,2004; BOREK et al., 2014). Entende-se, assim, que todos os acórdãos que tratam da validação do planejamento tributário por meio do propósito negocial têm em sua emenda uma das palavras-chave.

Utilizando cada palavra-chave, individualmente, foram selecionados todos os acórdãos do período 01/2010 a 08/2018. Foram levantados, no total, 313 acórdãos. Após a seleção dos acórdãos, foi feita uma primeira tabela constando os dados principais:

- O número do acórdão;
- O nome do contribuinte;
- A data de julgamento;
- E o link para acesso a leitura de cada acórdão.

Controle dos acórdãos				
Nº	Acórdão nº	Contribuinte	Data	LINK
1	Acórdão: 2201-004.591	BEBIDAS NOVA GERACAO LTDA	03/07/2018	file:///C:/Users/Downloads
2				
....313				

Quadro 1: Controle dos acórdãos
Fonte: Elaborado pela autora

Após mapear todos os 313 acórdãos, foram excluídos 37, por tratarem de acórdãos repetidos em razão de conterem mais de uma palavra-chave em sua ementa, restando, assim, 276 acórdãos para leitura e análise. Na sequência, foi realizada uma leitura detalhada dos 276 acórdãos restantes, e mais 54 acórdãos foram excluídos por estarem fora do contexto abordado neste estudo.

Para exemplificar os 54 acórdãos que foram excluídos por estarem fora do contexto abordado no estudo, podemos citar: I) quando buscou-se pela palavra-chave “propósito negocial” apareceram vários acórdãos que continham as palavras “propósito” ou “negocial” isoladas, como: “propósito específico”; “instrumento negocial”, etc; II) quando buscou-se a palavra-chave “abuso de forma”, foram selecionados acórdãos que tinham as expressões: “forma jurídica”, “formado”, “abuso de poder”, etc. III) além disso, dentre os 54, foram excluídos os acórdãos que continham uma das palavras-chave, mas não analisada pelo relator do acórdão; IV) ou, ainda, os acórdãos continham as palavras-chave, mas o mérito não foi julgado, por conter algum vício jurídico.

A amostra final, então, foi composta por 222 acórdãos, consoante indicado no Quadro 2.

Resumo da amostra - acórdãos publicados em - 01/2010 a 08/2018				
Palavras chave	Total	Repetidos	Não retrata o propósito negocial	Total analisado
Propósito Negocial	154		32	122
Substância Econômica	87	17	4	66
Abuso de Forma	72	20	18	34
	313	37	54	222

Quadro 2: Resumo da amostra - acórdãos publicados em - 01/2010 a 08/2018.

Fonte: Elaborado pela autora

3.3 ANÁLISE DE DADOS

Após selecionar todos os acórdãos, foram extraídos todos os argumentos que os relatores utilizaram para proferir o seu voto, com o objetivo de identificar quais critérios da operação foram levados em consideração pelos julgadores para validar ou rejeitar o propósito negocial. No momento da leitura e levantamento dos argumentos,

os acórdãos foram divididos em dois grupos: a) os que reconheceram o propósito; b) os que rejeitaram o propósito negocial.

Em três acórdãos analisados, o relator julgou mais de um mérito do contribuinte envolvendo o propósito negocial e teve decisões diferentes. Em um caso, validou o propósito negocial e em outro caso, rejeitou o propósito negocial, totalizando, assim, 225 decisões.

Resumo do número de decisões dos acórdãos	
a) Acórdãos que reconheceram o propósito negocial	68
b) Acórdãos que rejeitaram propósito negocial	157
Total	225

Quadro 3: Resumo do número de decisões dos acórdãos

Fonte: Elaborado pela autora

Notas: Foram analisados 222 acórdãos, sendo que, nos acórdãos em que mais de um mérito foram julgados e tiveram a mesma decisão (validação ou invalidação), considerou-se todos os argumentos como uma única decisão. Já nos acórdãos com mais de um mérito, sendo alguns validados e outros invalidados, considerou-se como duas decisões.

Com o intuito de identificar quais os argumentos eram mais utilizados pelos relatores para proferir o voto vencedor, foi controlada a frequência em que os argumentos apareceram nas decisões.

Depois de levantados todos os argumentos indicados nos acórdãos, foi realizado um processo de categorização utilizando o critério semântico, de modo a agrupar todos os elementos que continham o mesmo significado. Essa categorização teve o objetivo de agrupar elementos que, embora encontrados separadamente, apresentavam características em comum, seguindo um critério preestabelecido (BARDIN, 2016).

As categorias foram estabelecidas de acordo com os dados extraídos dos acórdãos. a) Primeiro os argumentos foram divididos em grupos que continham características semelhantes; b) Após a separação dos grupos, foi buscado um termo

na literatura que melhor representasse aquele grupo, um termo capaz de abordar todos os argumentos detalhados; c) Foram criadas as categorias.

Adicionalmente, com o objetivo de identificar se existe algum direcionamento característico quando o voto condutor do acórdão é proferido por conselheiro indicado pela Fazenda Nacional ou pelos contribuintes, foram extraídos dos acórdãos o nome do relator que proferiu o voto vencedor, quais foram os acórdãos validados e quais foram invalidados. Após mapear o nome dos julgadores, foi feito o levantamento para identificar se o relator era representante indicado pela Fazenda ou pelos contribuintes.

Mapeamento dos Relatores							
Nº	Acórdão nº	Contribuinte	Data	LINK	Decisão	Relator	Representante
1	<u>Acórdão: 2201-004.591</u>	BEBIDAS NOVA GERACAO LTDA	03/07/2018	<u>file:///C:/Users/Downl oads</u>	Rejeitou	Marcelo Milton da Silva Risso	Contribuinte
2....							
225							

Quadro 4: Mapeamento dos Relatores
Fonte: Elaborado pela autora

Para identificar se o relator era representante do contribuinte ou da Fazenda Nacional, foi feito um levantamento no site "www.carf.fazenda.gov.br", opção "conselheiros do CARF", depois, opção "tabela de ex-conselheiros" ou "currículo dos conselheiros". De posse do levantamento da representação do relator, os dados foram divididos em dois grupos: a) acórdãos em que o julgador era representante do contribuinte e b) os acórdãos em que o julgador era representante da Fazenda Nacional.

Resumo dos relatores	
a) Acórdãos que o relator é representante dos contribuintes	77
b) Acórdãos que o relator é representante da fazenda	148
Total	225

Quadro 5: Resumo dos relatores
Fonte: Elaborado pela autora

Capítulo 4

4 RESULTADOS

Conforme se observa no quadro 6, os resultados evidenciam que há um percentual elevado de rejeição do propósito negocial nos casos julgados pelo CARF. De um total de 225 decisões de planejamentos tributários envolvendo o propósito negocial, 69,78% foram rejeitadas.

Resumo do número de decisões dos acórdãos II		
	Quantidade	%
Rejeitou Propósito negocial	157	69.78%
Reconheceu Propósito negocial	68	30.22%
Total	225	100%

Quadro 6: Resumo do número de decisões dos acórdãos II

Fonte: Elaborado pela autora

4.1 ANÁLISE DAS DECISÕES QUE REJEITARAM O PROPÓSITO NEGOCIAL

Após a categorização dos dados que rejeitaram o propósito negocial, observa-se a presença de quatro elementos que levaram os relatores a essa decisão, sendo eles:

- ❖ A ausência de atividade operacional;
- ❖ Operações realizadas entre empresas que pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob o regime de subordinação;
- ❖ Documentação inidônea; e
- ❖ O lapso temporal entre as operações.

Como se pode observar no quadro 7, alguns elementos aparecem com maior frequência no votos dos relatores, como é o caso da ausência de atividade operacional, que representa 43,10 % dos argumentos.

Resumo dos critérios empregados pelos relatores para rejeitarem o propósito negocial			
Falta de substância econômica/ propósito negocial	Critérios	Frequência	%
	Ausência de atividade operacional	325	43.10%
	Pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob regime de subordinação	244	32.36%
	Documentação inidônea	102	13.53%
	Lapso temporal	83	11.01%
Total de critérios		754	100.00%

Quadro 7: Resumo dos critérios empregados pelos relatores para rejeitarem o propósito negocial
Fonte: Elaborado pela autora

4.1.1 Ausência de atividade operacional

A ausência de atividade operacional é o elemento mais utilizado pelos relatores para rejeitar o propósito negocial do planejamento tributário. Esse índice pode ser identificado por meio dos fatores descritos no quadro abaixo.

Resumo da categoria "Ausência de atividade operacional"			
AUSÊNCIA DE ATIVIDADE OPERACIONAL	Critérios	Frequência	%
	Reestruturação societária sem motivação econômica, com o objetivo de gerar o benefício fiscal, por meio da amortização do ágio.	104	32.00%
	Operações realizadas não geraram novas riquezas.	64	19.69%
	Não realizou qualquer atividade operacional, como: geração de receitas; relações comerciais com clientes e fornecedores; despesas operacionais e administrativas, etc. Trata-se de empresas constituídas apenas no papel " empresa formal".	54	16.61%
	Falta de estrutura ou estrutura incompatível com o objeto social da empresa.	43	13.23%
	Operações realizadas sem o efetivo dispêndio financeiro.	41	12.62%

	Não possui funcionários ou não possui funcionários em quantidade suficiente e compatível com o objeto social e faturamento da empresa.	19	5.85%
Total de decisões		325	100.00%

Quadro 8: Resumo do critério "Ausência de atividade operacional"

Fonte: Elaborado pela autora

A ausência de atividade operacional manifesta-se, de modo geral, quando uma empresa é constituída com o único objetivo de promover a redução tributária. Sua existência ocorre apenas no papel, sendo uma empresa que existe formalmente, mas que não desenvolve atividade operacional, pois não produz circulação de riqueza, não gera empregos ou outros benefícios para sociedade, sendo utilizada apenas como uma intermediária das operações para produzir benefícios fiscais.

4.1.2 Pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob regime de subordinação

Empresas que pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob regime de subordinação têm uma maior probabilidade de invalidação do propósito comercial de seus planejamentos tributários. Isso porque, muitas vezes, utilizam sua estrutura e controle para criar planejamentos sem nenhuma finalidade econômica. Os argumentos relatados nos acórdãos podem ser observados no quadro abaixo:

Resumo do Critério "Pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob regime de subordinação"			
	Critérios	Frequência	%
PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO E ATUAM SOB REGIME DE SUBORDINAÇÃO	Empresas possuem os mesmos sócios majoritários e a mesma administração.	97	39.75%
	Negócios em um ambiente onde não está presente a livre negociação, não há nem compra nem venda, apenas reorganizações para atender o interesse do grupo, "negócios consigo mesmo".	65	26.64%
	Existe relação pessoal entre os sócios, inclusive relação familiar. Todo o processo de controle das empresas é exercido por um único grupo de pessoas.	46	18.85%
	Empresas compartilham os mesmos funcionários.	15	6.15%
	Desempenham a mesma atividade econômica ou realizam atividades complementares.	13	5.33%

	Preços praticados incompatíveis com os preços de mercado.	8	3.28%
Total de decisões		244	100.00%

Quadro 9: Resumo do critério "Pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob regime de subordinação"

Fonte: Elaborado pela autora

Empresas do mesmo grupo econômico, e que atuam sob regime de subordinação, ficam evidenciadas em operações societárias, em que as reestruturações são realizadas para atender o interesse do grupo, ao invés da atividade empresarial. Como exemplo, pode-se citar as operações realizadas com partes relacionadas, sem alteração de controle, em que há compartilhamento de recursos e mão de obra, realizadas com preços e condições contratuais incompatíveis com o mercado, ou seja, "negócio consigo mesmo".

A ausência de alteração de controle corrobora com os achados de Borek et al. (2014), que demonstraram, em seus estudos, que operações realizadas sem a alteração de controle não têm substância econômica.

4.1.3 Documentação inidônea

Outro elemento para rejeitar o propósito comercial nas operações é a existência de documentação inidônea, que se materializa conforme os argumentos dos relatores no quadro abaixo:

Resumo do critério "Documentação inidônea"			
	Critérios	Frequência	%
DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA	Desconformidade entre os atos e negócios formalmente constituídos e os atos e negócios efetivamente praticados (Simulação).	29	28.43%
	Documentos com indícios de fraude - ante datados e pós datados, contratos com ausência de requisitos formais, fixações de preço e reajustes divergentes como os praticados pelo mercado.	26	25.49%

	Transferência de titularidade com o objetivo de ocultar os verdadeiros agentes da operação.	24	23.53%
	Laudo de avaliação patrimonial realizado com taxas diferentes da realidade nacional e na presença exclusivamente de partes dependentes.	11	10.79%
	Criação artificial de despesas dedutíveis, por meio da emissão de debêntures fora dos padrões de mercado; empréstimos fictícios e serviços pagos que não foram efetivamente prestados.	7	6.86%
	Criação de pessoa jurídica para acobertar a relação de emprego.	5	4.90%
Total de decisões		102	100.00%

Quadro 10: Resumo do critério "Documentação inidônea"

Fonte: Elaborado pela autora

Documentação inidônea pode ser entendida como um conjunto de operações que não condizem com os registros dos documentos ou apresentam documentação formal em desconformidade com os padrões de mercado e padrões estabelecidos pela legislação.

Esses elementos corroboram com os achados de Shoueri et al. (2010) e Martinez e Coelho (2016), que, ao analisarem os critérios de validade do planejamento tributário, encontraram que os planejamentos tributários em que os atos descritos pelos contribuintes não correspondem com a realidade dos fatos tendem a ser invalidados.

4.1.4 Lapsos temporais

Por último, o intervalo de tempo entre as operações é um requisito levado em consideração para fins de reconhecimento de propósito negocial. Operações realizadas em curtos espaços de tempo, horas, dias e meses, tem uma maior propensão de serem rejeitadas.

Quando empresas são constituídas, recebem aumento de capital, sofrem redução de capital, são cindidas ou incorporadas em um curto espaço de tempo, sem exercer qualquer atividade econômica, tem-se um forte indicativo que tais operações não tinham um fim em si mesmo, mas foram realizadas com a única finalidade de redução tributária.

O quadro 11 demonstra os prazos considerados curtos pelos relatores para rejeitar o propósito negocial por meio da categoria “Lapso temporal”.

Resumo do critério "Lapso Temporal"			
	Crítérios	Frequência	%
Lapso temporal	Reorganização societária em curto lapso de tempo inferior a um mês.	22	26.51%
	Reorganização societária em curto lapso de tempo de um mês a seis meses.	34	40.96%
	Reorganização societária em curto lapso de tempo superior a seis meses e inferior a um ano.	20	24.10%
	Reorganização societária em curto lapso de tempo pouco mais de um ano.	7	8.43%
Total de decisões		83	100.00%

Quadro 11: Resumo do critério "Lapso temporal"

Fonte: Elaborado pela autora

Pode-se observar, nos argumentos dos relatores, que o lapso temporal sozinho não é suficiente para invalidar o planejamento tributário, mas, somado a um ou mais dos elementos apresentados neste estudo, é um forte agravante para rejeição do planejamento tributário.

A categoria lapso temporal confirma os achados de Flesher e Quinn (2014), que ao analisar o “caso Gregory”, deixou evidenciado que um dos motivos que levaram os tribunais a rejeitar o planejamento tributário foi o fato da dissolução da sociedade ter ocorrido em apenas três dias após a constituição. Os achados também são compatíveis com os encontrados por Martinez e Coelho (2016), que

demonstraram que os planejamentos tributários que atendem ao prazo adequado das operações tem uma maior tendência de serem validados.

4.1.5 Resumo dos resultados dos acórdãos que rejeitaram o propósito negocial.

Ao analisar os acórdãos, pode-se perceber que as decisões não foram tomadas com base em fatos ou circunstâncias isoladas, mas, sim, mediante a análise das operações como um todo, envolvendo os motivos, a forma e os resultados obtidos.

O quadro 12 resume os principais critérios utilizados para rejeitar o propósito negocial nos planejamentos tributários apreciados nos acórdãos:

Resumo dos critérios empregados pelos relatores para rejeitarem o propósito negocial II		
FALTA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA/ PROPÓSITO NEGOCIAL	AUSÊNCIA DE ATIVIDADE OPERACIONAL	Reestruturação societária sem motivação econômica, com o objetivo de gerar o benefício fiscal, por meio da amortização do ágio.
		Operações realizadas não geraram novas riquezas.
		Não realizou qualquer atividade operacional, como: geração de receitas; relações comerciais com clientes e fornecedores; despesas operacionais e administrativas, etc. Trata-se de empresas constituída apenas no papel " empresa formal".
		Falta de estrutura ou estrutura incompatível com o objeto social da empresa.
		Operações realizadas sem o efetivo dispêndio financeiro.
		Não possui funcionários ou não possui funcionários em quantidade suficiente e compatível com o objeto social e faturamento da empresa.
	PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO E ATUAL SOB REGIME DE SUBORDINAÇÃO	Empresas possuem os mesmos sócios majoritários e a mesma administração.
		Negócios em um ambiente onde não está presente a livre negociação, não há nem compra nem venda, apenas reorganizações para atender o interesse do grupo, "negócios consigo mesmo".
		Existe relação pessoal entre os sócios, inclusive relação familiar. Todo o processo de controle das empresas é exercido por um único grupo de pessoas.

		Empresas compartilham os mesmos funcionários.
		Desempenham a mesma atividade econômica ou realizam atividades complementares.
		Preços praticados incompatíveis com os preços de mercado.
	DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA	Desconformidade entre os atos e negócios formalmente constituídos e os atos e negócios efetivamente praticados (simulação).
		Documentos com indícios de fraude - ante datados e pós datados, contratos com ausência de requisitos formais, fixações de preço e reajustes divergentes com os praticados pelo mercado.
		Transferência de titularidade com o objetivo de ocultar os verdadeiros agentes da operação.
		Laudo de avaliação patrimonial realizado com taxas diferentes da realidade nacional e na presença exclusivamente de partes dependentes.
		Criação artificial de despesas dedutíveis, por meio da emissão de debêntures fora dos padrões de mercado; empréstimos fictícios e serviços pagos que não foram efetivamente prestados.
	Criação de pessoa jurídica para acobertar a relação de emprego.	
	LAPSO TEMPORAL	Reorganização societária em curto lapso de tempo inferior a um mês.
Reorganização societária em curto lapso de tempo de um a seis meses		
Reorganização societária em curto lapso de tempo superior a seis meses e inferior a um ano.		
Reorganização societária em curto lapso de tempo pouco mais de um ano.		

Quadro 12: Resumo dos critérios empregados pelos relatores para rejeitarem o propósito comercial II
 Fonte: elaborado pela autora

4.2 ANÁLISE DAS DECISÕES QUE RECONHECERAM O PROPÓSITO NEGOCIAL

Para validação do propósito comercial no planejamento tributário, os relatores analisaram as operações por completo, buscando identificar: a) qual o motivo do

planejamento tributário ser realizado; b) se está atendendo a todos os requisitos formais e legais; c) se está sendo realizado por partes independentes; d) em quais resultados econômico, financeiro e/ou societários a operação resultou.

No quadro abaixo, pode-se observar os elementos empregados pelos relatores para validar o propósito negocial. O critério que apareceu o maior número de vezes é a operação ser realizada por empresas operacionais, representando 32,82% dos argumentos.

Resumo dos critérios empregados pelos relatores para validarem o propósito negocial			
Presença de propósito negocial	Critérios	Frequência	%
	Operações societária realizadas entre empresas operacionais.	64	32.82%
	Operações societárias lícitas, que atendem a todos os requisitos da legislação vigente.	53	27.18%
	Operações societárias realizadas para atender interesses societários, negociais ou pessoais, devidamente demonstrados e comprovados.	39	20.00%
	Operações realizadas de forma transparente, apresentando a verdadeira estrutura e o verdadeiro objetivo da operação	26	13.33%
	Operações societárias realizadas entre partes independentes.	13	6.67%
Total de critérios		195	100.00%

Quadro 13: Resumo dos critérios empregados pelos relatores para validarem o propósito negocial
Fonte: Elaborada pela autora

Pode-se perceber que as empresas operacionais, que realizam planejamentos tributários em conformidade com a legislação vigente, que têm suas operações transparentes e que conseguem comprovar o objetivo das atividades realizadas, sejam elas negociais, societárias, pessoais ou contratuais, tendem a ter seus planejamentos validados.

4.3 ANÁLISE QUANTO À ORIGEM DOS RELADORES RESPONSÁVEIS PELA REDAÇÃO DO ACÓRDÃO.

Os dados abaixo mostram que existe uma maior frequência de validação do propósito comercial quando o relator do voto vencedor é representante indicado pelos contribuintes.

Resumo do número de decisões dos representantes dos contribuintes		
	Nº	%
Acórdãos que reconheceu o propósito comercial	49	63.64%
Acórdãos que rejeitou o propósito comercial	28	36.36%
Total	77	100%

Quadro 14: Resumo do número de decisões dos representantes dos contribuintes

Fonte: Elaborado pela autora

Essa frequência pode ser observada no quadro resumo 15, que representa as decisões dos relatores da Fazenda Nacional, onde 87,16% das decisões rejeitaram o propósito comercial dos planejamentos tributários.

Resumo do número de decisões dos representantes da Fazenda Nacional		
	Nº	%
Acórdãos que reconheceu o propósito comercial	19	12.84%
Acórdãos que rejeitou o propósito comercial	129	87.16%
Total	148	100%

Quadro 15: Resumo do número de decisões dos representantes da Fazenda Nacional

Fonte: Elaborado pela autora

Os resultados são compatíveis com os achados de Martinez e Oliveira (2019), que ao analisarem se fatores não expressos na justificativa voto vencedor influenciam na validação do planejamento tributário, encontraram, que existe uma tendência de invalidação dos planejamentos tributários decididos pelo voto de qualidade e naqueles em que o relator do voto vencedor é representante da Fazenda.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário tem se tornado uma ferramenta essencial para a sobrevivência das empresas e o aumento da sua lucratividade, tanto no contexto nacional quanto internacional. Ocorre que as autoridades fazendárias, atentas às operações realizadas pelos contribuintes que buscam a redução de tributos, têm invalidado planejamentos tributários caracterizados pela ausência de propósito negocial.

Diante deste cenário, este estudo buscou demonstrar os critérios de validade do propósito negocial nos acórdãos julgados pelo CARF. O objetivo do trabalho foi identificar quais ações dos contribuintes são determinantes para validar ou invalidar o propósito negocial das operações realizadas por eles.

A métrica utilizada para o desenvolvimento do trabalho foi a análise de conteúdo dos acórdãos que versam sobre o propósito negocial, publicados no site do CARF, no período de 01/2010 a 08/2018.

Ficou evidenciado que: estruturas societárias realizadas entre sociedades desprovidas de atividade operacional, realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico e que atuam sob regime de subordinação, na presença de documentação inidônea e em curto lapso de tempo, tendem a ter seus planejamentos invalidados. Já as estruturas realizadas entre sociedades operacionais, por partes independentes, na presença dos requisitos da legislação vigente e que conseguem demonstrar de forma clara os objetivos operacionais, societários ou pessoais da operação, tendem a ter seus planejamentos validados.

Como o CARF é um órgão paritário, buscou-se identificar a existência de alguma relação entre o resultado do voto vencedor e o fato do relator ser indicado por representante dos contribuintes ou da Fazenda Nacional. Ficou evidenciado que votos proferidos por Conselheiros indicados pela Fazenda Nacional têm uma propensão bastante elevada no sentido de invalidar o planejamento tributário por ausência de propósito negocial. Já os votos proferidos por Conselheiros indicados pelos contribuinte têm uma maior propensão de validação do propósito negocial.

Espera-se que este trabalho sirva de material de apoio para contribuintes, consultores tributários e demais utilitários, por trazer indicadores que podem auxiliar na tomada de decisão e evitar contestações dispendiosas.

Uma limitação que pode ser identificada na pesquisa diz respeito à seleção de acórdãos por meio de palavra-chave: pode ter ficado algum acórdão que versa sobre o tema e que não foi analisado.

Para novas pesquisas, sugere-se que seja feita a análise da validade do propósito negocial no âmbito do Judiciário, podendo, assim, comparar com as decisões do âmbito administrativo apresentadas neste estudo, e identificar se o entendimento do CARF e do Judiciário são semelhantes.

REFERÊNCIAS

ALEXANDER, Raquel Meyer. Tax transparency. **Business Horizons**, v. 56, n. 5, p. 543-549, 2013

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 1ª edição. São Paulo: Almedina Brasil, v. 70, 2016.

BRASIL. Decreto n. 104, de 10 de jan. de 2001. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 26 ago. 2018.

_____. Decreto n. 10.637, de 30 de dez. de 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 28 jul. 2018.

_____. Medida Provisória n. 66, de 29 de ago. de 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 28 jul. 2018.

_____. Decreto n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 11 ago. 2018.

_____. Portaria n. 256, de 22 de junho de 2009. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/acessoainformacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2009/portaria256>>. Acesso em: 01 jul. 2018.

BANKMAN, Joseph. The Economic Substance Doctrine. **S. Cal. L. Rev.**, v. 74, p. 5, 2000.

_____, Joseph. The tax shelter problem. **National tax journal**, p. 925-936, 2004.

BOREK, T. Christopher; FRATTARELLI, Angelo; HART, Oliver. Tax shelters or efficient tax planning? A theory of the firm perspective on the economic substance doctrine. **The Journal of Law and Economics**, v. 57, n. 4, p. 975-1000, 2014.

- CANELLOS, Peter C. A Tax Practitioner's Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and in Tax Shelters. **SMUL Rev.**, v. 54, p. 47, 2001.
- CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da PGFN, Brasília**, ano, v. 1, p. 14, 2011.
- CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**; tradução Magda Lopes.–3 ed.–Porto Alegre: ARTMED, 2010.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16ª edição. São Paulo: Atlas SA, 2017.
- FILHO, Andrade; OLIVEIRA, Edmar. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra uma Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.
- FLESHER, Tonya K.; QUINN, Tina Steward. Codification of the Economic Substance Doctrine and the Gregory Case. **The ATA Journal of Legal Tax Research**, v. 12, n. 1, p. 1-16, 2014.
- GRAHAM, John R.; TUCKER, Alan L. Tax shelters and corporate debt policy. **Journal of Financial Economics**, v. 81, n. 3, p. 563-594, 2006.
- GRAHAM, John R. et al. Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field. **The Accounting Review**, v. 89, n. 3, p. 991-1023, 2013.
- HANLON, Michelle; HEITZMAN, Shane. A review of tax research. **Journal of accounting and Economics**, v. 50, n. 2-3, p. 127-178, 2010.
- HARVEY, J. Richard. Corporate tax aggressiveness-Recent history and policy options. **National Tax Journal**, v. 67, n. 4, 2014.
- KOLARIK II, W. J.; WLODYCHAK, S. N. J. The Economic Substance Doctrine in Federal and State Taxation. **Tax Lawyer**, v. 67, n. 4, p. 715–819, 2014.

- LEDERMAN, Leandra. Whither Economic Substance. **Iowa L. Rev.**, v. 95, p. 389, 2009.
- LORENZ, Johannes. Population dynamics of tax avoidance with crowding effects. **Journal of Evolutionary Economics**, v. 29, n. 2, p. 581-609, 2019.
- MARTINEZ, Antonio Lopo; DE ALMEIDA COELHO, Luiz Felipe. Planejamento tributário com operações societárias: critérios de validade utilizados pelo CARF. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 30, p. 193-213, 2016.
- MARTINEZ, Antônio Lopo. Agressividade tributária: um survey da literatura. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 11, p. 106-124, 2017.
- MARTINEZ, Antonio Lopo; OLIVEIRA, João Pedro Earl Galvêas. Novo CARF e planejamento tributário com operações societárias. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 13, n. 2, p. 166-181, 2019.
- MILLS, Lillian; ERICKSON, Merle M.; MAYDEW, Edward L. Investments in tax planning. **The Journal of the American Taxation Association**, v. 20, n. 1, p. 1, 1998.
- NAHASS, Zachary. Codifying the Economic Substance Doctrine: A Proposal on the Doorstep of Usefulness. **Admin. L. Rev.**, v. 58, p. 247, 2006.
- OSTAS, Daniel T. Ethics of Tax Interpretation. **Journal of Business Ethics**, p. 1-12, 2018.
- QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 17, n. 113, p. 579-604, 2016
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Relatório da carga tributária no Brasil – 2017: análise por tributo e base de incidência, 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>> Acesso em: 18 de fevereiro de 2019.

- RIBEIRO, Alexandre Eduardo Lima; DO CARMO MÁRIO, Poueri. Utilização de metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário: um estudo de caso. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 4, p. 107-128, 2008.
- SHACKELFORD, Douglas A.; SHEVLIN, Terry. Empirical tax research in accounting. **Journal of accounting and economics**, v. 31, n. 1-3, p. 321-387, 2001.
- SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); 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.
- TEIXEIRA, Elisângela. As operações de incorporação, fusão e cisão como formas de planejamento tributário. **Revista Justiça do Direito**, v. 28, n. 1, p. 149-164, 2014.
- VELLO, André; MARTINEZ, Antonio Lopo. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 117-140, 2014.

APÊNDICE A – ANÁLISE DE ACÓRDÃOS

Este apêndice apresenta os acórdãos em que o CARF validou propósito negocial dos planejamentos tributários.

JULGADOS QUE VALIDARAM O PROPÓSITO NEGOCIAL			
nº	Acórdão nº	Contribuinte	Data
1	Acórdão: 3201-000.769	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
2	Acórdão: 3201-000.776	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
3	Acórdão: 3201-000.775	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
4	Acórdão: 3201-000.771	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
5	Acórdão: 3201-000.772	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
6	Acórdão: 3201-000.770	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
7	Acórdão: 3201-000.766	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
8	Acórdão: 3201-000.765	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
9	Acórdão: 3201-000.764	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
10	Acórdão: 3201-000.773	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
11	Acórdão: 3201-000.768	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
12	Acórdão: 3201-000.767	IMS BRAZIL LTDA	10/08/2011
13	Acórdão: 1201-000.548	ALE COMBUSTIVEIS S.A.	13/09/2011
14	Acórdão: 1301-000.711	TELE NORTE LESTE PARTICIPACOES S.A.	19/10/2011
15	Acórdão: 1101-000.708	GERDAU ACOMINAS S/A	11/04/2012
16	Acórdão: 1101-000.709	GERDAU COMERCIAL DE ACOS S.A.	11/04/2012
17	Acórdão: 1101-000.710	GERDAU ACOS ESPECIAIS S.A.	11/04/2012
18	Acórdão: 1201-000.689	COMPANHIA ENERGETICA DE PERNAMBUCO	08/05/2012
19	Acórdão: 1301-000.999	COMPANHIA ENERGETICA DE PERNAMBUCO	07/08/2012
20	Acórdão: 1101-000.811	GERDAU INTERNACIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA - GRUPO GERDAU	02/10/2012
21	Acórdão: 1202-000.884	JOHNSON CONTROLS DO BRASIL AUTOMOTIVE LTDA	03/10/2012
22	Acórdão: 3302-001.841	BANCO J. P. MORGAN S.A.	23/10/2012
23	Acórdão: 1402-001.252	DONADEL - PARTICIPACOES SOCIAIS LTDA	07/11/2012

24	Acórdão: 1402-001.251	TPS TRANSPORTES E PARTICIPACOES SOCIAIS LTDA	07/11/2012
25	Acórdão: 3302-001.871	ING BANK N V	27/11/2012
26	Acórdão: 3302-001.872	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	27/11/2012
27	Acórdão: 1101-000.835	TERMOPERNAMBUCO S/A	04/12/2012
28	Acórdão: 1101-000.841	COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN	06/12/2012
29	Acórdão: 2202-002.187	NEWTON CARDOSO	20/02/2013
30	Acórdão: 1402-001.341	SOCOPA-SOCIEDADE CORRETORA PAULISTA S/A	05/03/2013
31	Acórdão: 1402-001.472	ORGANIZACOES GLOBO PARTICIPACOES S.A.	09/10/2013
32	Acórdão: 3302-001.850	DEUTSCHE BANK SA BANCO ALEMAO	23/10/2013
33	Acórdão: 1102-001.018	BANCO ITAUCARD S.A.	12/02/2014
34	Acórdão: 1401-001.240	NACIONAL MINERIOS S/A	26/08/2014
35	Acórdão: 1102-001.182	KLABIN S.A.	27/08/2014
36	Acórdão: 1103-001.123	SHTAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES S.A.	21/10/2014
37	Acórdão: 1302-001.713	PANDURATA ALIMENTOS LTDA	25/03/2015
38	Acórdão: 1402-001.954 *	COMPANHIA PROVIDENCIA INDUSTRIA E COMERCIO	25/03/2015
39	Acórdão: 1201-001.364	BANCO ITAUCARD S.A.	01/03/2016
40	Acórdão: 1201-001.438	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL) S.A.	07/06/2016
41	Acórdão: 1201-001.484	REFLORESTADORA S/A	13/09/2016
42	Acórdão: 1302-001.978	COMPANHIA LUZ E FORCA SANTA CRUZ	14/09/2016
43	Acórdão: 1201-001.507	SERASA S.A.	14/09/2016
44	Acórdão: 1302-001.977	COPAGAZ DISTRIBUIDORA DE GAS S.A	14/09/2016
45	Acórdão: 1201-001.534	GDC ALIMENTOS S.A	05/10/2016
46	Acórdão: 1402-002.337	COSMED INDUSTRIA DE COSMETICOS E MEDICAMENTOS S.A.	05/10/2016
47	Acórdão: 1402-002.373	KIMBERLY -CLARK BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA	25/01/2017
48	Acórdão: 1201-001.554	BARCELONA COMERCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A	14/02/2017
49	Acórdão: 1302-002.045	RAIA DROGASIL S/A	15/02/2017
50	Acórdão: 1201-001.559	COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA COELBA	15/02/2017
51	Acórdão: 1301-002.238 *	EATON LTDA	22/03/2017
52	Acórdão: 1201-001.618	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.	10/04/2017

53	Acórdão: 1302-002.096	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.	11/04/2017
54	Acórdão: 1302-002.097	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.	11/04/2017
55	Acórdão: 1301-002.280	HIPERCARD BANCO MULTIPLO S.A.	11/04/2017
56	Acórdão: 1301-002.433	RIO GRANDE ENERGIA AS	16/05/2017
57	Acórdão: 1301-002.434	BEMIS DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA.	16/05/2017
58	Acórdão: 1302-002.126	USINA MOEMA ACUCAR E ALCOOL LTDA	17/05/2017
59	Acórdão: 1302-002.284	AUTO SUECO CENTRO-OESTE - CONCESSIONARIA DE VEICULOS LTDA	20/06/2017
60	Acórdão: 1301-002.493	METALURGICA MOR AS	20/06/2017
61	Acórdão: 1201-001.811	TEMPO SERVICOS LTDA.	25/07/2017
62	Acórdão: 1201-001.830	LAJEADO ENERGIA S/A	27/07/2017
63	Acórdão: 1402-002.740*	CLARO S.A.	19/09/2017
64	Acórdão: 1301-002.761	FMA PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA	19/02/2018
65	Acórdão: 1201-002.082	CERRADINHO PARTICIPACOES S.A	13/03/2018
66	Acórdão: 1401-002.644	MCLG EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES S. A.	15/05/2018
67	Acórdão: 1201-002.247	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL) S.A.	12/06/2018
68	Acórdão: 1201-002.278	HEMAVA ADMINISTRACAO E EMPREENDIMENTOS LTDA.	15/06/2018

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE B – ANÁLISE DE ACÓRDÃOS II

Este apêndice apresenta os acórdãos em que o CARF rejeitou o propósito negocial dos planejamentos tributários.

JULGADOS QUE REJEITARAM O PROPÓSITO NEGOCIAL			
nº	Acórdão nº	Contribuinte	Data
1	Acórdão: 107-09.601	HSJ COMERCIAL S.A.	17/12/2008
2	Acórdão: 130 2-000.098	TELEMAR NORTE LESTE S/A	04/11/2009
3	Acórdão: 220 2-001.217	CARLOS ALBERTO STUDART GOMES NETO	17/12/2010
4	Acórdão: 920 2-01.194	GUILHERME AUGUSTO FRERING	17/12/2010
5	Acórdão: 110 3-000.501	CENTER AUTOMOVEIS LTDA	29/06/2011
6	Acórdão: 140 1-000.582	VERA CRUZ EVENTOS LTDA	07/09/2011
7	Acórdão: 140 2-001.141	ZURICH SANTANDER BRASIL SEGUROS E PREVIDENCIA S.A.	08/08/2012
8	Acórdão: 140 1-000.868	SUPERMERCADO GUANABARA S.A.	13/09/2012
9	Acórdão: 120 2-000.883	EXPRESSO PRINCESA DOS CAMPOS SA	03/10/2012
10	Acórdão: 280 1-002.733	ANTONIO LOPES DOS SANTOS	17/10/2012
11	Acórdão: 180 3-001.533	CILASI ALIMENTOS S/A	26/10/2012
12	Acórdão: 140 2-001.229	NET SAO PAULO LTDA	06/11/2012
13	Acórdão: 110 3-000.857	HIGI SERV LIMPEZA E CONSERVACAO S/A	08/05/2013
14	Acórdão: 1301-001.220	ESTRE AMBIENTAL S/A	09/05/2013
15	Acórdão: 130 2-001.108	AGRENCO DO BRASIL S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL	11/06/2013
16	Acórdão: 140 2-001.404	LUPATECH S/A	09/07/2013
17	Acórdão: 140 2-001.399	GEOSOL - GEOLOGIA E SONDAgens S/A	09/07/2013
18	Acórdão: 140 2-001.460	BUNGE FERTILIZANTES S/A	08/10/2013
19	Acórdão: 110 1-000.961	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	08/10/2013
20	Acórdão: 110 1-000.962	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	08/10/2013
21	Acórdão: 140 1-001.059	BANCO MERCEDES-BENZ DO BRASIL S/A	09/10/2013
22	Acórdão: 110 1-000.968	MANN+HUMMEL BRASIL LTDA.	09/10/2013
23	Acórdão: 110 1-000.969	MANN+HUMMEL BRASIL LTDA.	09/10/2013
24	Acórdão: 110 3-000.957	CASTILHO ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS S/A	05/11/2013

25	Acórdão: 120 2-001.060	ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA	06/11/2013
26	Acórdão: 110 3-000.960	TEMPO SERVICOS LTDA.	06/11/2013
27	Acórdão: 1202-001.076	NOVA PAIOL PARTICIPACOES LTDA.	04/12/2013
28	Acórdão: 120 2-001.075	NEON HOLDINGS LTDA.	04/12/2013
29	Acórdão: 140 1-001.137	FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO SUPERQUADRA 311 NORTE	12/03/2014
30	Acórdão: 140 1-001.136	FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO SUPERQUADRA 311 NORTE	12/03/2014
31	Acórdão: 230 1-004.133	BANCO VOTORANTIM S.A.	10/09/2014
32	Acórdão: 140 1-001.347	BRAZUL TRANSPORTE DE VEICULOS LTDA	26/11/2014
33	Acórdão: 240 3-002.856	ESTIVAL IMPORTACAO EXPORTACAO LTDA	03/12/2014
34	Acórdão: 240 3-002.859	ESTIVAL IMPORTACAO EXPORTACAO LTDA	03/12/2014
35	Acórdão: 140 2-001.893	GOL LINHAS AEREAS S.A.	03/02/2015
36	Acórdão: 130 1-001.744	CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.	03/02/2015
37	Acórdão: 140 2-001.894	SULCROMO REVESTIMENTOS INDUSTRIAIS LTDA	03/02/2015
38	Acórdão: 110 3-001.170	BRAFER CONSTRUCOES METALICAS S A	04/02/2015
39	Acórdão: 230 2-003.623	AGROMEN SEMENTES AGRICOLAS LTDA	10/02/2015
40	Acórdão: 230 2-003.634	AGROMEN SEMENTES AGRICOLAS LTDA	11/02/2015
41	Acórdão: 3201-001.889	INDUSTRIA DE CALCADOS FREITAS LTDA	25/02/2015
42	Acórdão: 140 2-001.926	RUBI HOLDINGS LTDA.	03/03/2015
43	Acórdão: 140 2-001.917	QUIXABA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA.	03/03/2015
44	Acórdão: 140 2-001.938	RAIZEN ENERGIA S.A	04/03/2015
45	Acórdão: 140 1-001.396	RUMO S.A	04/03/2015
46	Acórdão: 140 2-001.954 *	COMPANHIA PROVIDENCIA INDUSTRIA E COMERCIO	25/03/2015
47	Acórdão: 120 1-001.245	NATURA COSMETICOS S/A	18/01/2016
48	Acórdão: 130 2-001.746	CARRILHO ADMINISTRADORA E CONSTRUTORA LTDA	19/01/2016
49	Acórdão: 220 2-003.135	MARCELO WAINBERG RODRIGUES	28/01/2016
50	Acórdão: 220 2-003.134	DANIEL SOUTO SILVEIRA	28/01/2016
51	Acórdão: 140 1-001.534	BRITANIA ELETRODOMESTICOS SA	03/02/2016
52	Acórdão: 140 1-001.536	SADA PARTICIPACOES S/A	03/02/2016
53	Acórdão: 140 2-002.124	MINERACAO BELOCAL LTDA	01/03/2016

54	Acórdão: 140 1-001.565	JHF INDUSTRIA E COMERCIO EIRELI	02/03/2016
55	Acórdão: 140 2-002.125	PIMACO AUTOADESIVOS LTDA	02/03/2016
56	Acórdão: 130 1-001.951	DISTRIBUIDORA CURITIBA DE PAPEIS E LIVROS S/A	02/03/2016
57	Acórdão: 140 1-001.575	PLENA COMERCIAL ATACADISTA LTDA	03/03/2016
58	Acórdão: 140 1-001.584	CA PROGRAMAS DE COMPUTADOR, PARTICIPACOES E SERVICOS LTDA.	05/04/2016
59	Acórdão: 140 2-002.148	ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.	05/04/2016
60	Acórdão: 130 1-001.980	ROYAL FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETROLEO SA	06/04/2016
61	Acórdão: 910 1-002.304	COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN	06/04/2016
62	Acórdão: 910 1-002.303	COMPANHIA ENERGETICA DO RIO GRANDE DO NORTE COSERN	06/04/2016
63	Acórdão: 910 1-002.301	CENTER AUTOMOVEIS LTDA	06/04/2016
64	Acórdão: 910 1-002.312	TERMOPERNAMBUCO S/A	03/05/2016
65	Acórdão: 910 1-002.311	ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.	03/05/2016
66	Acórdão: 130 1-002.019	RUMO MALHA NORTE S.A	04/05/2016
67	Acórdão: 140 1-001.624	SENDAS DISTRIBUIDORA S/A	04/05/2016
68	Acórdão: 140 1-001.623	SENDAS DISTRIBUIDORA S/A	04/05/2016
69	Acórdão: 140 2-002.215	HYPERA S.A.	08/06/2016
70	Acórdão: 140 2-002.207	HYPERA S.A.	08/06/2016
71	Acórdão: 130 1-002.077	HACO ETIQUETAS LTDA	06/07/2016
72	Acórdão: 910 1-002.387	METALSIDER LTDA	13/07/2016
73	Acórdão: 130 2-001.950	ITAPEBI GERACAO DE ENERGIA SA	09/08/2016
74	Acórdão: 120 1-001.469	JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA.	10/08/2016
75	Acórdão: 120 1-001.470	JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA.	10/08/2016
76	Acórdão: 140 2-002.281	TERLOGS TERMINAL MARITIMO LTDA	10/08/2016
77	Acórdão: 120 1-001.474	TELEFONICA BRASIL S.A.	11/08/2016
78	Acórdão: 910 1-002.427	PLANOVA PLANEJAMENTO E CONSTRUCOES S.A.	17/08/2016
79	Acórdão: 910 1-002.419	SUL AMERICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS	17/08/2016
80	Acórdão: 910 1-002.422	AGROFEL AGRO COMERCIAL LTDA	17/08/2016
81	Acórdão: 910 1-002.429	TRANSPINHO MADEIRAS LTDA	18/08/2016
82	Acórdão: 140 2-002.295	HEINZ BRASIL S.A.	13/09/2016

83	Acórdão: 120 1-001.505	PPG INDUSTRIAL DO BRASIL - TINTAS E VERNIZES - LTDA.	14/09/2016
84	Acórdão: 910 1-002.449	KINROSS BRASIL MINERACAO S/A	21/09/2016
85	Acórdão: 140 2-002.325	MINERACAO MARACA INDUSTRIA E COMERCIO S/A	04/10/2016
86	Acórdão: 140 1-001.741	HAZTEC TECNOLOGIA E PLANEJAMENTO AMBIENTAL SA	05/10/2016
87	Acórdão: 910 1-002.468	MANN+HUMMEL BRASIL LTDA.	21/11/2016
88	Acórdão: 910 1-002.469	MANN+HUMMEL BRASIL LTDA.	21/11/2016
89	Acórdão: 910 1-002.480	TOKIO MARINE SEGURADORA S.A.	22/11/2016
90	Acórdão: 910 1-002.592	NACIONAL MINERIOS S/A	14/03/2017
91	Acórdão: 130 2-002.071	TRANSPORTES E LOGISTICA MANDALA LTDA	21/03/2017
92	Acórdão: 130 2-002.065	FRESNOMAQ INDUSTRIA DE MAQUINAS S/A	21/03/2017
93	Acórdão: 130 1-002.238 *	EATON LTDA	22/03/2017
94	Acórdão: 130 1-002.278	RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA	11/04/2017
95	Acórdão: 910 1-002.803	GOL LINHAS AEREAS S.A.	10/05/2017
96	Acórdão: 130 1-002.415	VIACAO CAMPOS GERAIS LTDA	15/05/2017
97	Acórdão: 140 2-002.490	COMPANHIA AGRICOLA LUIZ ZILLO E SOBRINHOS	16/05/2017
98	Acórdão: 140 2-002.513	USINA BARRA GRANDE DE LENCOIS S A	17/05/2017
99	Acórdão: 910 1-002.892	TICKET SERVICOS SA	07/06/2017
100	Acórdão: 910 1-002.891	BANCO ITAUCARD S.A.	07/06/2017
101	Acórdão: 9101-002.946	EXPRESSO PRINCESA DOS CAMPOS AS	07/06/2017
102	Acórdão: 140 1-001.900	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO	20/06/2017
103	Acórdão: 1401-001.903	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO	20/06/2017
104	Acórdão: 140 1-001.899	BANCO VOLKSWAGEN S.A.	20/06/2017
105	Acórdão: 130 2-002.307	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA	25/07/2017
106	Acórdão: 140 2-002.685	EMBRAED EMPRESA BRASILEIRA DE EDIFICACOES LTDA	26/07/2017
107	Acórdão: 330 2-004.624	CALCADOS SANDRA LTDA	27/07/2017
108	Acórdão: 130 2-002.327	INEL IMOBILIARIA NOVO EUZEBIO LTDA	27/07/2017
109	Acórdão: 910 1-003.011	CAIMI & LIAISON INDUSTRIA E COMERCIO DE COURO E SINTETICOS LTDA.	08/08/2017
110	Acórdão: 140 2-002.720	A.M.C. TEXTIL LTDA.	15/08/2017
111	Acórdão: 1302-002.336	CPFL GERACAO DE ENERGIA S/A	15/08/2017

112	Acórdão: 340 2-004.374	KOMATSU DO BRASIL LTDA	30/08/2017
113	Acórdão: 910 1-003.074	TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA LTDA.	12/09/2017
114	Acórdão: 910 1-003.077	EMS S/A	12/09/2017
115	Acórdão: 9101-003.060	ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERURGICOS S/A	12/09/2017
116	Acórdão: 910 1-003.076	TERLOGS TERMINAL MARITIMO LTDA	12/09/2017
117	Acórdão: 140 1-002.076	BRADSEG PARTICIPACOES S.A.	19/09/2017
118	Acórdão: 120 1-001.872	ARCELORMITTAL BRASIL S.A.	19/09/2017
119	Acórdão: 130 1-002.609	MATONE INVESTIMENTOS S/A	19/09/2017
120	Acórdão: 120 1-001.871	ARCELORMITTAL BRASIL S.A.	19/09/2017
121	Acórdão: 140 2-002.740 *	CLARO S.A.	19/09/2017
122	Acórdão: 910 1-003.130	TRES CORACOES ALIMENTOS S.A.	03/10/2017
123	Acórdão: 910 1-003.145	CENTRAL ENERGETICA VALE DO SAPUCAI LTDA	04/10/2017
124	Acórdão: 140 2-002.772	VIALCO CONSTRUCOES E PARTICIPACOES LTDA	17/10/2017
125	Acórdão: 930 3-005.840	BANCO VOLKSWAGEN S.A.	17/10/2017
126	Acórdão: 130 1-002.670	SUL AMERICA COMPANHIA DE SEGURO SAUDE	18/10/2017
127	Acórdão: 130 1-002.671	GERDAU ACOS LONGOS S.A.	18/10/2017
128	Acórdão: 330 1-004.132	FLEXTRONICS INTERNATIONAL TECNOLOGIA LTDA	26/10/2017
129	Acórdão: 910 1-003.208	BUNGE FERTILIZANTES S/A	08/11/2017
130	Acórdão: 910 1-003.275	MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS LTDA	06/12/2017
131	Acórdão: 910 1-003.344	TIM CELULAR S.A.	17/01/2018
132	Acórdão: 910 1-003.364	RAIZEN ENERGIA S.A	18/01/2018
133	Acórdão: 910 1-003.362	CTEEP - COMPANHIA DE TRANSMISSAO DE ENERGIA ELETRICA PAULISTA	18/01/2018
134	Acórdão: 910 1-003.374	TELEFONICA BRASIL S.A.	19/01/2018
135	Acórdão: 910 1-003.396	TEMPO SERVICOS LTDA.	05/02/2018
136	Acórdão: 910 1-003.395	TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA LTDA.	05/02/2018
137	Acórdão: 910 1-003.397	INTERCEMENT BRASIL S.A.	05/02/2018
138	Acórdão: 140 1-002.196	ARAINVEST PARTICIPACOES SA.	21/02/2018
139	Acórdão: 130 2-002.568	DU PONT DO BRASIL S A	22/02/2018
140	Acórdão: 910 1-003.442	ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.	06/03/2018

141	Acórdão: 910 1-003.465	CARVAJAL INFORMACAO LTDA. - EM RECUPERACAO JUDICIAL	07/03/2018
142	Acórdão: 130 1-002.813	BANCO CETELEM S.A.	12/03/2018
143	Acórdão: 130 1-002.812	BANCO CETELEM S.A.	12/03/2018
144	Acórdão: 120 1-002.085	ATACADAO S.A.	14/03/2018
145	Acórdão: 910 1-003.543	HALLIBURTON SERVICOS LTDA	04/04/2018
146	Acórdão: 910 1-003.532	CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A.	04/04/2018
147	Acórdão: 330 1-004.593	TOZETTO & CIA LTDA	18/04/2018
148	Acórdão: 240 2-006.181	BALANCAS SATURNO S.A.	09/05/2018
149	Acórdão: 240 2-006.180	BALANCAS SATURNO S.A.	09/05/2018
150	Acórdão: 2402-006.179	BALANCAS SATURNO S.A.	09/05/2018
151	Acórdão: 120 1-002.148	OAS S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL	15/05/2018
152	Acórdão: 120 1-002.169	TERRA NETWORKS BRASIL S/A	16/05/2018
153	Acórdão: 1201-002.168	TERRA NETWORKS BRASIL S/A	16/05/2018
154	Acórdão: 9101-003.620	AGRICOPEL COMERCIO DE DERIVADOS DE PETROLEO LTDA	06/06/2018
155	Acórdão: 240 2-006.276	JANUARIA PREFEITURA	06/06/2018
156	Acórdão: 240 2-006.275	JANUARIA PREFEITURA	06/06/2018
157	Acórdão: 220 1-004.591	BEBIDAS NOVA GERACAO LTDA	03/07/2018

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE C – ANÁLISE DE ACÓRDÃOS III

Este apêndice apresenta os acórdãos em que os julgadores foram representantes dos contribuintes.

JUGADOS REALIZADOS POR REPRESENTANTES DOS CONTRIBUINTES				
nº	Acórdão nº	Relator	Representante	Decisão
1	Acórdão: 1401-001.240	Alexandre Antonio Alkmim Teixeira	Contribuinte	Reconhece u
2	Acórdão: 1301-002.434	Amélia Wakako Morishita Yamamoto	Contribuinte	Reconhece u
3	Acórdão: 1301-002.280	Amélia Wakako Morishita Yamamoto	Contribuinte	Reconhece u
4	Acórdão: 1301-002.433	Amélia Wakako Morishita Yamamoto	Contribuinte	Reconhece u
5	Acórdão: 1103-001.123	Breno Ferreira Martins Vasconcelos	Contribuinte	Reconhece u
6	Acórdão: 1402-002.373	Caio Cesar Nader Quintella	Contribuinte	Reconhece u
7	Acórdão: 1402-001.472	Carlos Pelá	Contribuinte	Reconhece u
8	Acórdão: 1401-002.644	Daniel Ribeiro Silva	Contribuinte	Reconhece u
9	Acórdão: 3201-000.769	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
10	Acórdão: 3201-000.775	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
11	Acórdão: 3201-000.771	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
12	Acórdão: 3201-000.770	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
13	Acórdão: 3201-000.765	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
14	Acórdão: 3201-000.764	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
15	Acórdão: 3201-000.773	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
16	Acórdão: 3201-000.768	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
17	Acórdão: 3201-000.767	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
18	Acórdão: 3201-000.776	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
19	Acórdão: 3201-000.772	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
20	Acórdão: 3201-000.766	Daniel Mariz Gudiño	Contribuinte	Reconhece u
21	Acórdão: 3302-001.841	Fabiola Cassiano Keramidas	Contribuinte	Reconhece u
22	Acórdão: 3302-001.850	Fabiola Cassiano Keramidas	Contribuinte	Reconhece u
23	Acórdão: 3302-001.871	Fabiola Cassiano Keramidas	Contribuinte	Reconhece u
24	Acórdão: 3302-001.872	Fabiola Cassiano Keramidas	Contribuinte	Reconhece u

25	Acórdão: 1201-002.082	Gisele Barra Bossa	Contribuinte	Reconheceu
26	Acórdão: 1302-001.713	Hélio Eduardo De Paiva Araújo	Contribuinte	Reconheceu
27	Acórdão: 1201-001.364	João Carlos De Figueiredo Neto	Contribuinte	Reconheceu
28	Acórdão: 1301-002.761	José Eduardo Dornelas Souza	Contribuinte	Reconheceu
29	Acórdão: 1301-002.493	José Eduardo Dornelas Souza	Contribuinte	Reconheceu
30	Acórdão: 1201-001.438	Luis Fabiano Alves Penteadó	Contribuinte	Reconheceu
31	Acórdão: 1201-001.534	Luis Fabiano Alves Penteadó	Contribuinte	Reconheceu
32	Acórdão: 1201-001.484	Luis Fabiano Alves Penteadó	Contribuinte	Reconheceu
33	Acórdão: 1201-001.507	Luis Fabiano Alves Penteadó	Contribuinte	Reconheceu
34	Acórdão: 1201-002.247	Luis Fabiano Alves Penteadó	Contribuinte	Reconheceu
35	Acórdão: 1201-001.554	Luis Fabiano Alves Penteadó	Contribuinte	Reconheceu
36	Acórdão: 1201-002.278	Luis Fabiano Alves Penteadó	Contribuinte	Reconheceu
37	Acórdão: 1201-001.618	Luis Fabiano Alves Penteadó	Contribuinte	Reconheceu
38	Acórdão: 1201-001.811	Luis Henrique Marotti Toselli	Contribuinte	Reconheceu
39	Acórdão: 1302-002.045	Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa	Contribuinte	Reconheceu
40	Acórdão: 1302-002.126	Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa	Contribuinte	Reconheceu
41	Acórdão: 1402-001.954	Paulo Roberto Cortez	Contribuinte	Reconheceu
42	Acórdão: 1201-000.548	Rafael Correia Fuso	Contribuinte	Reconheceu
43	Acórdão: 1201-000.689	Rafael Correia Fuso	Contribuinte	Reconheceu
44	Acórdão: 1302-002.097	Rogério Aparecido Gil	Contribuinte	Reconheceu
45	Acórdão: 1302-002.096	Rogério Aparecido Gil	Contribuinte	Reconheceu
46	Acórdão: 1302-002.284	Rogério Aparecido Gil	Contribuinte	Reconheceu
47	Acórdão: 1302-001.978	Talita Pimenta Félix	Contribuinte	Reconheceu
48	Acórdão: 1301-000.999	Valmir Sandri	Contribuinte	Reconheceu
49	Acórdão: 1301-000.711	Valmir Sandri	Contribuinte	Reconheceu
50	Acórdão: 1401-001.059	Alexandre Antonio Alkmim Teixeira	Contribuinte	Rejeitou
51	Acórdão: 3201-001.889	Ana Clarissa Masuko Dos Santos Araujo	Contribuinte	Rejeitou
52	Acórdão: 1402-002.207	Demetrius Nichele Macei	Contribuinte	Rejeitou
53	Acórdão: 1402-002.215	Demetrius Nichele Macei	Contribuinte	Rejeitou

54	Acórdão: 1402 -002.325	Demetrius Nichele Macei	Contribuinte	Rejeitou
55	Acórdão: 1202 -001.075	Geraldo Valentim Neto	Contribuinte	Rejeitou
56	Acórdão: 1202-001.076	Geraldo Valentim Neto	Contribuinte	Rejeitou
57	Acórdão: 1302 -002.327	Gustavo Guimarães Da Fonseca	Contribuinte	Rejeitou
58	Acórdão: 1302 -000.098	Irineu Bianchi	Contribuinte	Rejeitou
59	Acórdão: 2402 -006.276	Jamed Abdul Nasser Feitoza	Contribuinte	Rejeitou
60	Acórdão: 2402 -006.275	Jamed Abdul Nasser Feitoza	Contribuinte	Rejeitou
61	Acórdão: 1301 -002.609	José Eduardo Dornelas Souza	Contribuinte	Rejeitou
62	Acórdão: 2302 -003.634	Leonardo Henrique Pires Lopes	Contribuinte	Rejeitou
63	Acórdão: 2302 -003.623	Leonardo Henrique Pires Lopes	Contribuinte	Rejeitou
64	Acórdão: 1402 -002.685	Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira	Contribuinte	Rejeitou
65	Acórdão: 2403 -002.856	Marcelo Magalhães Peixoto	Contribuinte	Rejeitou
66	Acórdão: 2403 -002.859	Marcelo Magalhães Peixoto	Contribuinte	Rejeitou
67	Acórdão: 2201 -004.591	Marcelo Milton Da Silva Risso	Contribuinte	Rejeitou
68	Acórdão: 1401 -001.584	Marcos De Aguiar VillasBôas	Contribuinte	Rejeitou
69	Acórdão: 1401 -001.536	Marcos De Aguiar VillasBôas	Contribuinte	Rejeitou
70	Acórdão: 1401 -001.741	Marcos De Aguiar VillasBôas	Contribuinte	Rejeitou
71	Acórdão: 1402 -001.954	Paulo Roberto Cortez	Contribuinte	Rejeitou
72	Acórdão: 1302-002.336	Rogério Aparecido Gil	Contribuinte	Rejeitou
73	Acórdão: 1302 -002.071	Rogério Aparecido Gil	Contribuinte	Rejeitou
74	Acórdão: 3302 -004.624	Sarah Maria Linhares De Araújo Paes De Souza	Contribuinte	Rejeitou
75	Acórdão: 3301 -004.593	Semíramis De Oliveira Duro	Contribuinte	Rejeitou
76	Acórdão: 1103 -000.857	Sérgio Luiz Bezerra Presta	Contribuinte	Rejeitou
77	Acórdão: 3301 -004.132	Semíramis De Oliveira Duro	Contribuinte	Rejeitou

Fonte: Elaborado pela autora

APÊNDICE D – ANÁLISE DE ACÓRDÃOS IV

Este apêndice apresenta os acórdãos em que os julgadores foram representantes da fazenda.

JUGADOS REALIZADOS POR REPRESENTANTES DA FAZENDA				
nº	Acórdão nº	Relator	Representante	Decisão
1	Acórdão: 1302-001.977	Alberto Pinto Souza Junior	Fazendário	Reconheceu
2	Acórdão: 1402-001.251	Antonio Jose Praga De Souza	Fazendário	Reconheceu
3	Acórdão: 1402-001.341	Antonio Jose Praga De Souza	Fazendário	Reconheceu
4	Acórdão: 1402-001.252	Antônio José Praga De Souza	Fazendário	Reconheceu
5	Acórdão: 1101-000.708	Carlos Eduardo De Almeida Guerreiro	Fazendário	Reconheceu
6	Acórdão: 1101-000.710	Carlos Eduardo De Almeida Guerreiro	Fazendário	Reconheceu
7	Acórdão: 1101-000.709	Carlos Eduardo De Almeida Guerreiro	Fazendário	Reconheceu
8	Acórdão: 1101-000.835	Carlos Eduardo De Almeida Guerreiro	Fazendário	Reconheceu
9	Acórdão: 1101-000.841	Carlos Eduardo De Almeida Guerreiro	Fazendário	Reconheceu
10	Acórdão: 1101-000.811	Carlos Eduardo De Almeida Guerreiro	Fazendário	Reconheceu
11	Acórdão: 1202-000.884	Carlos Alberto Donassolo	Fazendário	Reconheceu
12	Acórdão: 1402-002.337	Fernando Brasil De Oliveira Pinto	Fazendário	Reconheceu
13	Acórdão: 1201-001.830	José Carlos De Assis Guimarães	Fazendário	Reconheceu
14	Acórdão: 1102-001.018	José Evande Carvalho Araujo	Fazendário	Reconheceu
15	Acórdão: 1102-001.182	José Evande Carvalho Araujo	Fazendário	Reconheceu
16	Acórdão: 2202-002.187	Nelson Mallmann	Fazendário	Reconheceu
17	Acórdão: 1201-001.559	Paulo Cezar Fernandes De Aguiar	Fazendário	Reconheceu
18	Acórdão: 1402-002.740	Paulo Mateus Ciccone	Fazendário	Reconheceu
19	Acórdão: 1301-002.238	Roberto Silva Junior	Fazendário	Reconheceu
20	Acórdão: 1401-002.196	Abel Nunes De Oliveira Neto	Fazendário	Rejeitou
21	Acórdão: 9101-003.208	Adriana Gomes Rêgo	Fazendário	Rejeitou
22	Acórdão: 1302-002.065	Alberto Pinto Souza Junior	Fazendário	Rejeitou
23	Acórdão: 1103-000.960	Aloysio José Percínio Da Silva	Fazendário	Rejeitou
24	Acórdão: 9303-005.840	Andrada Márcio Canuto Natal	Fazendário	Rejeitou

25	Acórdão: 9101-002.312	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
26	Acórdão: 9101-003.465	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
27	Acórdão: 9101-003.532	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
28	Acórdão: 9101-003.362	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
29	Acórdão: 9101-003.397	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
30	Acórdão: 9101-002.422	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
31	Acórdão: 9101-003.060	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
32	Acórdão: 1103-000.957	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
33	Acórdão: 9101-002.946	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
34	Acórdão: 9101-003.543	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
35	Acórdão: 9101-003.275	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
36	Acórdão: 9101-002.387	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
37	Acórdão: 9101-003.395	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
38	Acórdão: 9101-003.344	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
39	Acórdão: 9101-003.074	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
40	Acórdão: 9101-002.311	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
41	Acórdão: 9101-002.303	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
42	Acórdão: 9101-002.803	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
43	Acórdão: 9101-002.469	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
44	Acórdão: 9101-003.130	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
45	Acórdão: 9101-002.891	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
46	Acórdão: 1103-001.170	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
47	Acórdão: 9101-002.301	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
48	Acórdão: 9101-003.145	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
49	Acórdão: 9101-002.304	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
50	Acórdão: 9101-002.468	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
51	Acórdão: 9101-002.592	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
52	Acórdão: 9101-002.419	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
53	Acórdão: 9101-003.374	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou

54	Acórdão: 9101-002.892	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
55	Acórdão: 9101-002.480	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
56	Acórdão: 9101-003.076	André Mendes De Moura	Fazendário	Rejeitou
57	Acórdão: 1401-001.136	Antonio Bezerra Neto	Fazendário	Rejeitou
58	Acórdão: 1401-001.624	Antonio Bezerra Neto	Fazendário	Rejeitou
59	Acórdão: 1401-001.137	Antonio Bezerra Neto	Fazendário	Rejeitou
60	Acórdão: 1401-001.565	Antonio Bezerra Neto	Fazendário	Rejeitou
61	Acórdão: 1401-001.575	Antonio Bezerra Neto	Fazendário	Rejeitou
62	Acórdão: 1401-001.623	Antonio Bezerra Neto	Fazendário	Rejeitou
63	Acórdão: 1401-000.582	Antonio Bezerra Neto	Fazendário	Rejeitou
64	Acórdão: 1402-001.229	Antonio Jose Praga De Souza	Fazendário	Rejeitou
65	Acórdão: 1402-001.141	Antônio José Praga De Souza	Fazendário	Rejeitou
66	Acórdão: 1101-000.968	Edeli Pereira Bessa	Fazendário	Rejeitou
67	Acórdão: 1101-000.969	Edeli Pereira Bessa	Fazendário	Rejeitou
68	Acórdão: 1101-000.961	Edeli Pereira Bessa	Fazendário	Rejeitou
69	Acórdão: 1101-000.962	Edeli Pereira Bessa	Fazendário	Rejeitou
70	Acórdão: 1302-001.746	Edeli Pereira Bessa	Fazendário	Rejeitou
71	Acórdão: 1201-002.169	Ester Marques Lins De Sousa	Fazendário	Rejeitou
72	Acórdão: 1201-002.168	Ester Marques Lins De Sousa	Fazendário	Rejeitou
73	Acórdão: 1201-001.469	Eva Maria Los	Fazendário	Rejeitou
74	Acórdão: 1201-001.470	Eva Maria Los	Fazendário	Rejeitou
75	Acórdão: 1201-002.148	Eva Maria Los	Fazendário	Rejeitou
76	Acórdão: 1401-001.396	Fernando Luiz Gomes De Mattos	Fazendário	Rejeitou
77	Acórdão: 1402-001.399	Fernando Brasil De Oliveira Pinto	Fazendário	Rejeitou
78	Acórdão: 1402-002.295	Fernando Brasil De Oliveira Pinto	Fazendário	Rejeitou
79	Acórdão: 1402-002.125	Fernando Brasil De Oliveira Pinto	Fazendário	Rejeitou
80	Acórdão: 1402-001.926	Fernando Brasil De Oliveira Pinto	Fazendário	Rejeitou
81	Acórdão: 1402-001.460	Fernando Brasil De Oliveira Pinto	Fazendário	Rejeitou
82	Acórdão: 1402-001.917	Fernando Brasil De Oliveira Pinto	Fazendário	Rejeitou

83	Acórdão: 1401-000.868	Fernando Luiz Gomes De Mattos	Fazendário	Rejeitou
84	Acórdão: 1401-001.534	Fernando Luiz Gomes De Mattos	Fazendário	Rejeitou
85	Acórdão: 1401-001.347	Fernando Luiz Gomes Mattos	Fazendário	Rejeitou
86	Acórdão: 9101-003.364	Flávio Franco Corrêa	Fazendário	Rejeitou
87	Acórdão: 9101-003.620	Flávio Franco Corrêa	Fazendário	Rejeitou
88	Acórdão: 1301-002.278	Flávio Franco Corrêa	Fazendário	Rejeitou
89	Acórdão: 1301-002.077	Flávio Franco Corrêa	Fazendário	Rejeitou
90	Acórdão: 9101-003.396	Flávio Franco Corrêa.	Fazendário	Rejeitou
91	Acórdão: 1402-001.893	Frederico Augusto Gomes De Alencar	Fazendário	Rejeitou
92	Acórdão: 1402-002.148	Frederico Augusto Gomes De Alencar	Fazendário	Rejeitou
93	Acórdão: 1402-001.404	Frederico Augusto Gomes De Alencar	Fazendário	Rejeitou
94	Acórdão: 1402-001.894	Frederico Augusto Gomes De Alencar	Fazendário	Rejeitou
95	Acórdão: 1201-001.245	João Otávio Oppermann Thomé	Fazendário	Rejeitou
96	Acórdão: 1201-001.505	José Carlos De Assis Guimarães	Fazendário	Rejeitou
97	Acórdão: 1103-000.501	José Sérgio Gomes	Fazendário	Rejeitou
98	Acórdão: 9202-01.194	Julio Cesar Vieira Gomes	Fazendário	Rejeitou
99	Acórdão: 1402-002.281	Leonardo De Andrade Couto	Fazendário	Rejeitou
100	Acórdão: 1402-002.772	Leonardo De Andrade Couto	Fazendário	Rejeitou
101	Acórdão: 1402-001.938	Leonardo De Andrade Couto	Fazendário	Rejeitou
102	Acórdão: 1402-002.124	Leonardo De Andrade Couto	Fazendário	Rejeitou
103	Acórdão: 2402-006.180	Luís Henrique Dias Lima	Fazendário	Rejeitou
104	Acórdão: 2402-006.181	Luís Henrique Dias Lima	Fazendário	Rejeitou
105	Acórdão: 2402-006.179	Luís Henrique Dias Lima	Fazendário	Rejeitou
106	Acórdão: 107-09.601	Luiz Martins Valero	Fazendário	Rejeitou
107	Acórdão: 1402-002.513	Luiz Augusto De Souza Gonçalves	Fazendário	Rejeitou
108	Acórdão: 1402-002.490	Luiz Augusto De Souza Gonçalves	Fazendário	Rejeitou
109	Acórdão: 1401-001.903	Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa	Fazendário	Rejeitou
110	Acórdão: 1401-001.900	Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa	Fazendário	Rejeitou
111	Acórdão: 1401-001.899	Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa	Fazendário	Rejeitou

112	Acórdão: 1401-002.076	Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa	Fazendário	Rejeitou
113	Acórdão: 1302-001.108	Luiz Tadeu Matosinho Machado	Fazendário	Rejeitou
114	Acórdão: 1302-001.950	Luiz Tadeu Matosinho Machado	Fazendário	Rejeitou
115	Acórdão: 1302-002.568	Luiz Tadeu Matosinho Machado	Fazendário	Rejeitou
116	Acórdão: 1302-002.307	Luiz Tadeu Matosinho Machado	Fazendário	Rejeitou
117	Acórdão: 2801-002.733	Marcelo Vasconcelos De Almeida	Fazendário	Rejeitou
118	Acórdão: 2202-003.134	Marcio Henrique Sales Parada	Fazendário	Rejeitou
119	Acórdão: 2202-003.135	Marcio Henrique Sales Parada.	Fazendário	Rejeitou
120	Acórdão: 9101-002.429	Marcos Aurélio Pereira Valadão	Fazendário	Rejeitou
121	Acórdão: 2301-004.133	Mauro José Silva	Fazendário	Rejeitou
122	Acórdão: 2202-001.217	Nelson Mallmann	Fazendário	Rejeitou
123	Acórdão: 1201-002.085	Paulo Cezar Fernandes De Aguiar	Fazendário	Rejeitou
124	Acórdão: 1301-002.019	Paulo Jakson Da Silva Lucas	Fazendário	Rejeitou
125	Acórdão: 1402-002.740	Paulo Mateus Ciccone	Fazendário	Rejeitou
126	Acórdão: 1402-002.720	Paulo Mateus Ciccone	Fazendário	Rejeitou
127	Acórdão: 3402-004.374	Pedro Sousa Bispo	Fazendário	Rejeitou
128	Acórdão: 9101-002.427	Rafael Vidal De Araujo	Fazendário	Rejeitou
129	Acórdão: 9101-003.442	Rafael Vidal De Araujo	Fazendário	Rejeitou
130	Acórdão: 9101-003.011	Rafael Vidal De Araujo	Fazendário	Rejeitou
131	Acórdão: 9101-002.449	Rafael Vidal De Araujo	Fazendário	Rejeitou
132	Acórdão: 9101-003.077	Rafael Vidal De Araújo	Fazendário	Rejeitou
133	Acórdão: 1201-001.872	Roberto Caparroz De Almeida	Fazendário	Rejeitou
134	Acórdão: 1201-001.474	Roberto Caparroz De Almeida	Fazendário	Rejeitou
135	Acórdão: 1201-001.871	Roberto Caparroz De Almeida	Fazendário	Rejeitou
136	Acórdão: 1301-002.812	Roberto Silva Junior	Fazendário	Rejeitou
137	Acórdão: 1301-002.671	Roberto Silva Junior	Fazendário	Rejeitou
138	Acórdão: 1301-002.415	Roberto Silva Junior	Fazendário	Rejeitou
139	Acórdão: 1301-002.813	Roberto Silva Junior	Fazendário	Rejeitou
140	Acórdão: 1301-002.670	Roberto Silva Junior	Fazendário	Rejeitou

141	Acórdão: 1301-002.238	Roberto Silva Junior	Fazendário	Rejeitou
142	Acórdão: 1202-000.883	Viviane Vidal Wagner	Fazendário	Rejeitou
143	Acórdão: 1202-001.060	Viviane Vidal Wagner	Fazendário	Rejeitou
144	Acórdão: 1803-001.533	Walter Adolfo Maresch	Fazendário	Rejeitou
145	Acórdão: 1301-001.744	Wilson Fernandes Guimarães	Fazendário	Rejeitou
146	Acórdão: 1301-001.220	Wilson Fernandes Guimarães	Fazendário	Rejeitou
147	Acórdão: 1301-001.980	Wilson Fernandes Guimarães	Fazendário	Rejeitou
148	Acórdão: 1301-001.951	Wilson Fernandes Guimarães	Fazendário	Rejeitou

Fonte: Elaborado pela autora