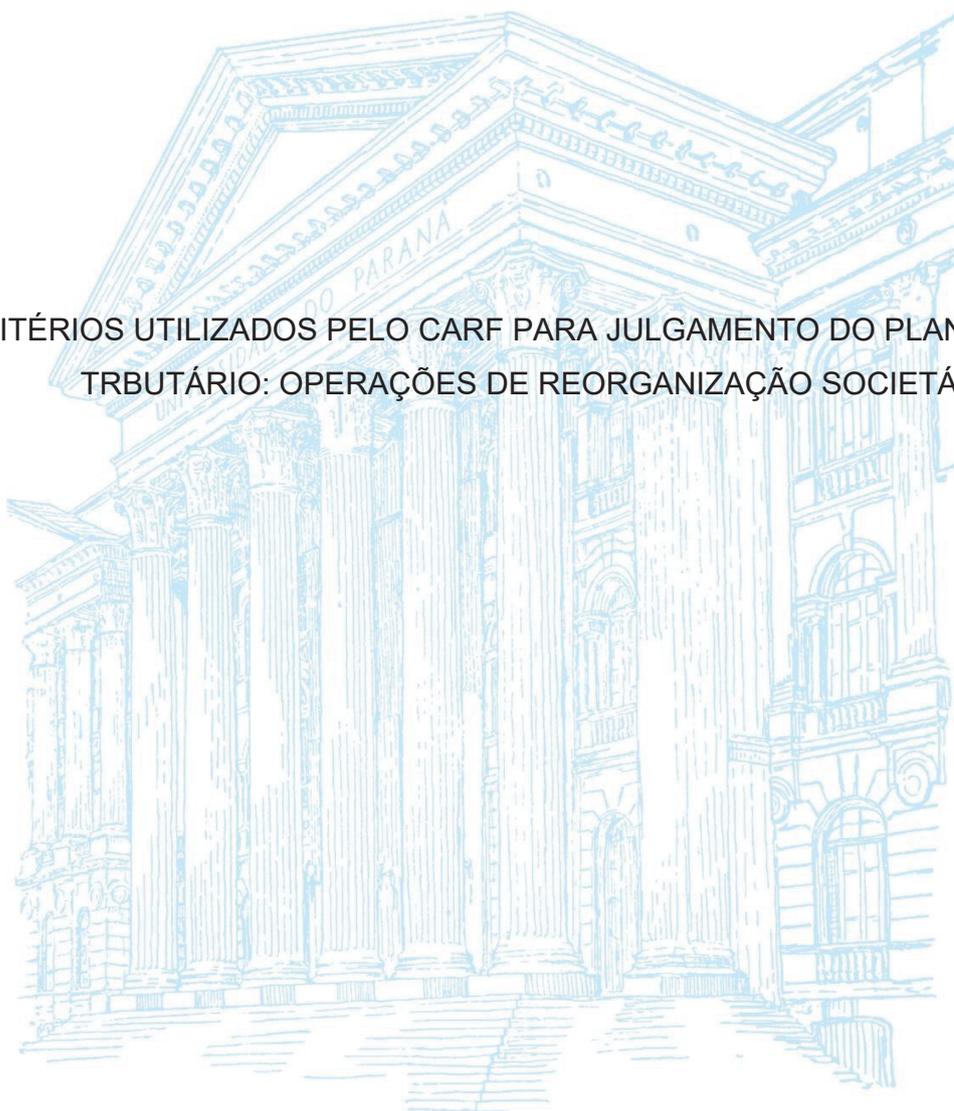


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ROSIANE DE FÁTIMA SANTOS FERREIRA

CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO CARF PARA JULGAMENTO DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO: OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA



CURITIBA

2024

ROSIANE DE FÁTIMA SANTOS FERREIRA

CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO CARF PARA JULGAMENTO DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO: OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de Especialização/MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador(a): Prof. Dr. Alison Martins Meurer

CURITIBA

2024

AGRADECIMENTOS

Primeiro agradeço a Deus e São Judas Tadeu por me dar forças para concluir o trabalho, mesmo quando a missão parecia impossível,

Agradeço a todos os professores com quem pude conviver durante a minha jornada de Especialização em Gestão Contábil e Tributária e por todos os ensinamentos e aprendizado e à Universidade Federal do Paraná por oferecer um curso que reuniu um corpo docente de alto nível.

Sou grata ao meu professor orientador Dr. Alison Martins Meurer pelas palavras de apoio e incentivo, além da paciência e orientação que tornaram possível a conclusão deste trabalho. Sua experiência e compartilhamento de conhecimento foram fundamentais para este processo.

Gostaria de expressar minha gratidão às colegas Iza e Bruna pela parceria fundamental nesta jornada.

RESUMO

O sistema tributário é conjunto de normas, leis e regulamentos que definem como os impostos são administrados e recolhidos em uma jurisdição. No Brasil temos uma complexidade muito grande devido a existência de diferentes regimes de tributação (Simples Nacional, Lucro Real, Lucro Presumido) além de uma quantidade expressiva de categorias de impostos e tributos distribuídos nas esferas municipal, estadual e federal, com suas próprias regras e alíquotas. Temos também uma lista de obrigações acessórias a serem cumpridas e não raro as empresas gastam um valor expressivo para manterem seus sistemas atualizados com as regras vigentes e, quando não o fazem, podem gerar descuidos em seus controles que dão origem a penalidades e multas. A complexidade abrange também a imensa lista de legislações pertinentes a cada imposto, como leis, decretos, instruções normativas, portarias, além das mudanças que muitas vezes deixam margem a interpretações consideradas equivocadas e que vão posteriormente ser objeto de discussão em ações impetradas pelo contribuinte. A fim de buscar a economia tributária e uma maior competitividade econômica, as empresas muitas vezes fazem seu planejamento tributário considerando movimentos de reorganização societária. O presente artigo se propõe a examinar, com base na metodologia do “normative systems”, o posicionamento da jurisprudência administrativa e decisões do CARF a respeito da necessidade ou não da presença de “propósito negocial” em movimentos de reorganização societária e a validade jurídica dos movimentos realizados.

Palavras-chave: 1. sistema tributário 2. complexidade 3. tributação 4. imposto 5. CARF

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	7
1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO	9
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	10
1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA	11
1.4.1 Conselho de Administração de Recursos Fiscais – CARF.....	11
1.4.2 Reorganizações Societárias.....	12
1.4.3 Propósito Negocial	13
2 METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS	14
2.1 METODOLOGIA.....	14
2.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS	15
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	17
REFERÊNCIAS	18

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, na introdução, apresenta-se a contextualização do tema em que aborda-se a complexidade do sistema tributário e a falta de segurança jurídica. Em seguida, o objetivo da pesquisa é apresentado. Na sequência, discute-se a importância prática do estudo para as empresas, investidores e para a economia do país. Por fim, são apresentados os aspectos conceituais do tema, como CARF, reorganizações societárias e propósito negocial.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

O sistema tributário exige dos contribuintes e, especialmente, dos profissionais que trabalham com planejamento tributário dentro das empresas ou em consultorias especializadas um estudo contínuo sobre a legislação. Esse processo é essencial para quem deseja manter-se atualizado e atuar de forma ativa no planejamento tributário, ajudando a evitar ou mitigar falhas em processos. Segundo o estudo *Doing Business* do Banco Mundial (2019), o Brasil é o líder no ranking de países onde mais se gasta tempo para pagar impostos.

Pereira (2018) define o sistema tributário brasileiro como o conjunto de normas, leis e regulamentos que direcionam como são cobrados os impostos e taxas em uma determinada jurisdição. O Pereira (2018) também discorre sobre a complexidade deste sistema caracterizado pelo alto número de regras e obrigações fiscais, o que gera impactos tanto para os contribuintes quanto para a administração pública.

Nesse contexto, situam-se as operações de reorganização societária que são instrumentos importantes para as empresas que planejam modificar a sua estrutura, expandir ou encerrar alguma linha de negócio ou unidade e que podem oferecer um resultado positivo na redução de tributos. No entanto, muitas vezes estas operações acabam chamando a atenção do Fisco, por algum aspecto que seja percebido como uma simulação ou movimento realizado em desacordo com as normas tributárias.

Portanto, compreender os critérios que são validadores das operações de reorganização societária é importante para mitigar os riscos de autuações fiscais.

Embora possam ser usados como um importante instrumento de economia tributária, a falta de segurança jurídica acerca do tema pode gerar passivos às organizações.

A segurança jurídica é um princípio do Direito que assegura a possibilidade de previsão do entendimento das normas legais e da forma como serão aplicadas e de irão se como comportar os sujeitos da relação (CARVALHO *et al*, 2013)

A segurança jurídica é fundamental para o sistema jurídico, pois representa a garantia de que as normas são claras, estáveis e previsíveis e que serão aplicadas a todos de forma justa e estável. As normas e leis não deveriam ser escritas de forma ambígua para evitar interpretações diferentes e permitir que as empresas possam planejar suas ações antevendo o resultado. Além disso, é essencial que haja estabilidade e que as leis não sejam alteradas de forma frequente ou arbitrária, pois isso gera insegurança jurídica e prejudica as operações já realizadas anteriormente (NAGURNHAK, 2024).

No entanto, mesmo seguindo a legislação e aplicando pareceres de consultorias, os contribuintes muitas vezes deparam-se com um entendimento do Fisco sobre uma matéria com uma interpretação diversa daquilo que se havia entendido inicialmente.

A complexidade do sistema tributário brasileiro produz uma série de efeitos sobre as empresas, obrigando-as a investirem em soluções e sistemas que assegurem o cumprimento das obrigações acessórias, além de precisarem manter em suas equipes profissionais atualizados. Essa elevação do custo de manutenção do compliance fiscal acaba comprometendo a competitividade das empresas, especialmente aquelas de pequeno porte (MANEIRA, 2017).

Sobre esta complexidade cabe ressaltar o impacto direto no aumento de insegurança jurídica originado pela falta de clareza sobre as normas tributárias. Litígios e disputas entre contribuintes e o Fisco podem se arrastar por anos, gerando custos adicionais e desestimulando investimentos, pois os investidores podem temer apostar em negócios que possam oferecer riscos tributários. Consequentemente, podem buscar investimentos em países que possuam sistemas tributários mais simples e previsíveis (TORRES, 2014).

Dentre as operações que as empresas podem realizar com a finalidade de economia tributária destacam-se as fusões, cisões e incorporações, todas reguladas

pela Lei das Sociedades Anônimas, Lei 6404/1976 (BRASIL, 1976). A fusão é a operação pela qual duas empresas unem-se formando uma nova que lhe sucede em todos os seus direitos e obrigações. Cisões ocorrem quando uma empresa transfere parte de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para este fim ou já existentes, extinguindo-se a sociedade cindida, podendo ter transferência total de seu patrimônio ou de divisão de capital, caso seja uma cisão parcial. No caso de incorporações, temos a absorção de uma ou várias sociedades por outra (VENTURINI, 2019).

Apesar das operações de reorganização societárias serem lícitas e possuírem previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) busca estabelecer limites em razão da grande recorrência com que as sociedades realizam estes movimentos sem motivação aparente e passou a adotar a teoria do propósito negocial, a qual exige que haja um propósito econômico válido, sendo apenas assim, aceito como validador, não bastando apenas o simples interesse em redução de pagamento de tributos (VENTURINI, 2019).

1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO

Dado o contexto apresentado, o objetivo do estudo consiste em identificar os critérios do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) para julgamento da validade do planejamento tributário em operações de reorganização societária.

O presente artigo se propõe a examinar, com base na metodologia do “normative systems”, o posicionamento da jurisprudência administrativa e decisões do CARF a respeito da necessidade ou não da presença de “propósito negocial” em movimentos de reorganização societária e a validade jurídica dos movimentos realizados.

1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

O presente estudo possui uma importância prática para minimizar riscos fiscais, ao entender os critérios para julgamento do CARF e oferecer mecanismos para um planejamento tributário mais seguro. Pode ser utilizado como estudo para prevenção de autuações fiscais, aumento da segurança jurídica além de atender ao objetivo principal de redução da carga tributária.

O propósito negocial define a finalidade econômica que motiva uma determinada operação ou estruturação empresarial. Associa-se este conceito quando o contribuinte organiza seus negócios de uma forma que o resultado seja uma menor carga fiscal (ASSEIS, 2013).

As empresas quando crescem ou querem realizar uma expansão, precisam definir quais movimentos de reorganização societária melhor atendem aos interesses da gestão, podendo ser fusão, incorporação, cisão e transformação. Para cada situação deve ser levado em consideração se realmente haverá maior eficiência financeira e se há economia tributária.

Se por um lado, as empresas buscam a menor carga tributária, o Fisco busca maior eficácia na aplicação das leis e o aumento da arrecadação. A busca por redução de tributos é legítima, desde não seja o único objetivo de uma operação empresarial. Por isso, buscar dentro legalidade, opções que tragam economia é um desafio constante. Muitas vezes, quando não há um propósito negocial lícito, o Fisco entende que a reorganização societária realizada nada mais é do que uma forma de simulação ou fraude. O Código Civil brasileiro estabelece que é nulo o negócio jurídico simulado, mas que subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma (Brasil, Código Civil Brasileiro, 2002).

Para os investidores, é crucial compreender os critérios utilizados pelo CARF para identificar e evitar operações que, embora inicialmente ofereçam alguma vantagem tributária, possam ser consideradas abusivas ou fraudulentas. Com mais conhecimento sobre o tema, os investidores podem avaliar a legitimidade das operações e trabalhar com um planejamento tributário mais seguro.

O acompanhamento das decisões do CARF pode ser uma ferramenta importante para identificar as nuances na interpretação da legislação e ajustar os movimentos de acordo os entendimentos mais atualizados sobre o tema. Estudar e entender os critérios para decisões do CARF tem uma aplicabilidade também relacionada ao crescimento do país, pois proporciona mecanismos para uma maior segurança jurídica, previsibilidade nas decisões e julgamentos, reduzindo o grau de incertezas e riscos fiscais. Com maior segurança jurídica, o país pode atrair investidores impulsionando a economia e geração de empregos. A redução de carga tributária também torna o país mais atrativo para os investidores, estimulando criação de novos negócios ou expansão dos existentes.

1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA

1.4.1 Conselho de Administração de Recursos Fiscais – CARF

O Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão colegiado, ou seja, é formado por um grupo de pessoas com a responsabilidade de tomar as decisões em conjunto. Composto por representantes do Estado e da sociedade, possui a atribuição de julgar em segunda instância administrativa, os processos interpostos contra decisões da Fazenda Nacional em matéria tributária e aduaneira. Cabe também ao CARF a unificação da interpretação e jurisprudência do órgão, mediante recursos interpostos pelas partes, quando há divergência de entendimento entre os colegiados de julgamento (CARF, 2024).

Quando o contribuinte discordar de uma decisão da Receita Federal sobre um tema, ele pode recorrer ao CARF, que analisa o caso e os documentos apresentados e toma uma decisão sobre o tema.

O CARF é formado por Conselheiros, representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes. Cada grupo representado possui o mesmo número de membros ou peso em suas decisões, o que evita que haja um desequilíbrio de poder (CARF, 2024). Os nomes sugeridos, em ambos os casos, têm que ser aprovados por um comitê. O Comitê de Seleção dos Conselheiros (CSN) é formado pelo CARF, Receita Federal, PGFN (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional), confederações e sociedades civis.

Esta formação permite que diferentes perspectivas sejam analisadas, haja maior legitimidade e uma maior qualidade das decisões, visto que os membros compartilham suas análises e experiências, o que contribui para decisões mais completas e eficazes.

O CARF é fundamental para que haja direito de defesa dos contribuintes, além da importante contribuição para interpretação da legislação tributária. A jurisprudência do órgão é formada através das reiteradas decisões sobre questões semelhantes, estabelecendo um padrão interpretativo para casos futuros. O CARF é dividido em três sessões que julgam ações de diferentes tributos. Cada sessão se divide-se em câmaras baixas e uma superior, criando, portanto, duas instâncias dentro do próprio CARF.

1.4.2 Reorganizações Societárias

As empresas podem promover o planejamento tributário por meio de operações de cisão, fusão ou incorporação, também chamados de reorganizações societárias, objetivando economia de tributos.

Para Ludícibus *et al.* (2003), estas operações flexibilizam a gestão empresarial ao permitir que as empresas realizem a qualquer tempo, ajustes que mais lhe forem apropriados, sejam de natureza ou objetivos distintos.

Os movimentos de reorganização societária estão previstos no Código Civil brasileiro, nos artigos 228 a 229 (Brasil, 2002). Primeiramente, tem-se o conceito de incorporação, em que uma empresa engloba outra, sucedendo-a em todos os seus direitos e obrigações e extinguindo-se a primeira. Isto implica que a empresa incorporadora assume todas as dívidas e passivos da empresa incorporada, mesmo os fatos ocorridos antes da incorporação. A empresa incorporadora deve dar continuidade às atividades da incorporada, cumprindo todas as suas obrigações contratuais e legais.

Em sequência, temos a fusão descrita como o movimento que ocorre quando uma ou mais empresas unem-se para formar uma nova entidade jurídica, que passa a deter todos os direitos e obrigações das empresas que a originaram. Neste processo, as duas empresas deixam de existir e o patrimônio de ambas é transferido para a nova empresa criada. Neste processo, a nova empresa sucede as anteriores em todos os seus direitos

e obrigações, inclusive tributários, trabalhistas e contratuais, mesmo que se refiram a eventos desconhecidos durante a fusão.

Por fim, a cisão ocorre quando uma empresa transfere parte ou o total de seu patrimônio para uma ou mais sociedades constituídas para esse fim ou já existentes. No caso de cisão total, a empresa inicial é extinta e as novas empresas criadas assumem todos os direitos e obrigações da anterior, na proporção do patrimônio transferido. Se ocorrer cisão parcial e a empresa original mantiver parte de seu patrimônio, as novas empresas assumem apenas os direitos e obrigações relacionados à parte transferida e a empresa original continua responsável pelas demais parcelas das obrigações.

1.4.3 Propósito Negocial

Diante do alto volume de movimentos de reorganização societária praticados pelas empresas, o CARF começou a analisar também a existência de um propósito negocial para validar a operação e descartar movimentos que objetivassem apenas a redução de carga tributária.

Atualmente, esse critério desempenha um papel central na análise da legitimidade dessas estruturas, sendo frequentemente utilizado como parâmetro norteador pelas autoridades fiscais e pelo judiciário. O propósito negocial serve para validar a essência da operação, além de sua forma.

Este conceito foi importado da legislação americana e no Brasil não há uma legislação específica sobre o assunto, o que torna a análise das operações mais subjetiva. A consequência foi a falta de critérios claros que resultou em decisões inconsistentes e aumento da insegurança jurídica.

É de grande importância adaptar teorias econômicas e jurídicas ao contexto específico do Brasil, considerando princípios como a capacidade contributiva, a boa-fé e a função social da empresa (NAGURHAK, 2024).

2 METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

O método aplicado a esta pesquisa é o de “Normative Systems” (Sistemas Normativos, em português) que consiste em analisar e modelar sistemas que se baseiam em normas, regras e valores como é o caso do Direito.

2.1 METODOLOGIA

O Normative Systems elaborado como tentativa de criação de um mecanismo que oferecesse uma nova perspectiva para analisar conteúdos jurídicos, revelando padrões e inconsistências em conjuntos de normas ou decisões (METS, 2018). Sistematizar enunciados jurídicos facilita a análise, revelando a estrutura e possíveis falhas do sistema. (SCHOUERI; FREITAS, 2010).

Para este estudo, foram analisados 21 Acórdãos disponibilizados pelo CARF em seu site, selecionados a partir de “palavras-chave” que tratassem sobre os temas “planejamento tributário”, “reorganização societária” e “propósito comercial”. Da lista gerada, com o objetivo de delimitar o escopo da pesquisa, foram selecionadas, dentre as decisões encontradas, aquelas publicadas em 2023 e diretamente relacionadas ao tema em análise em que o recorrente era o contribuinte pessoa jurídica.

A intenção é demonstrar padrões comuns, quais critérios têm sido utilizados pelo CARF para o julgamento dos processos e, especialmente, qual o peso que o propósito comercial tem no resultado das decisões.

A partir da extração dos dados, é construída uma matriz que facilita a análise dos dados e que, por fim, levarão às conclusões do sistema normativo. Para esta matriz foram definidos os seguintes critérios:

Propriedade 1 (P1): Existiu propósito comercial no movimento de reorganização societária realizada?

Propriedade 2 (P2): Houve efetivo fluxo de recursos na reorganização societária realizada?

Propriedade 3 (P3): Havia efetiva operacionalidade nas empresas que foram constituídas ou reorganizadas?

Com base na metodologia acima definida (“normative systems”) e das propriedades indicadas, realizou-se a análise individual de cada julgado, aferindo presença (+Pn), ausência (-Pn) ou indeterminação (0) de propósito negocial.

2.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para demonstrar as propriedades dos julgamentos dos acórdãos analisados por esta pesquisa, foi desenvolvido a Tabela 1.

TABELA 1 – ANÁLISE DE PROPRIEDADES DOS ACÓRDÃOS

Acórdão	Processo	P1	P2	P3	Resultado
9101-006.504	16561.720025/2014-11	-P1	+P2	-P3	Fisco
9101-006.467	16561.720078/2017-85	-P1	+P2	-P3	Contribuinte
9101-006.788	16327.720735/2016-86	+P1	+P2	+P3	Contribuinte
2402-012.257	11080.723954/2012-18	-P1	+P2	-P3	Fisco
9101-006.787	19515.720434/2015-42	+P1	+P2	+P3	Contribuinte
9101-006.362	10980.724907/2016-09	-P1	+P2	+P3	Fisco
1402-006.193	16561.720107/2017-17	-P1	-P2	-P3	Contribuinte
1402-006.600	16327.001724/2010-16	-P1	-P2	-P3	Fisco
1301-006.176	16327.720945/2018-36	-P1	+P2	-P3	Contribuinte
1201-006.198	16561.720126/2019-05	+P1	+P2	-P3	Contribuinte

Legenda: P1 = Propósito Negocial; P2 = Fluxo de Recursos; P3 = Operacionalidade. FONTE: A autora (2024).

A legislação não contém vedação expressa à utilização de empresas-veículo em negócios societários. Contudo, a viabilidade dessa prática está condicionada à comprovação da efetividade e da finalidade econômica da operação. É preciso demonstrar que a empresa-veículo não foi criada com o propósito exclusivo de dissimular a realidade e reduzir a carga tributária da empresa investida. Na falta de elementos que evidenciem a simulação, o Fisco não possui legitimidade para questionar a estrutura societária adotada pelo contribuinte, mesmo que essa estrutura resulte em benefícios fiscais.

Nos resultados em que a decisão foi favorável ao Fisco, a fiscalização identificou a utilização de um esquema artificial, no qual empresas do mesmo grupo econômico, criadas de forma rápida e sem justificativa econômica, eram utilizadas para transferir recursos financeiros para aquisição ou aumento de participações em outras empresas do grupo, com o intuito de dissimular a verdadeira natureza das operações.

Interessante que na amostragem identificou-se que em alguns casos mesmo quando não havia propósito comercial, a decisão foi favorável ao contribuinte. Portanto, não há como afirmar categoricamente, como fez a autoridade fiscal, que a empresa julgada carecia de propósito comercial. A estrutura societária em questão, apesar de ter sido alvo de críticas, não se afasta do princípio da liberdade de contratar, que assegura aos contribuintes o direito de organizar seus negócios da forma que lhes convier, desde que respeitada a legislação vigente. Diante da falta de provas de fraude ou simulação, o Fisco não pode interferir na liberdade do contribuinte de estruturar seus negócios de forma a minimizar sua carga tributária, desde que dentro dos limites da lei.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente relatório objetivou identificar os critérios do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) para julgamento da validade do planejamento tributário em operações de reorganização societária.

Diante da inexistência de elementos concretos que evidenciem a simulação do negócio jurídico, a administração tributária não pode desconsiderar a estrutura societária adotada pelo contribuinte, ainda que esta tenha sido concebida com o propósito de obter benefícios fiscais.

A adoção de empresas veículo, por si só, não macula a validade das operações societárias desde que haja uma justificativa econômica plausível para tais transações.

Nos demais casos em que ficou comprovada que não existia um claro propósito negocial e o objetivo consistia apenas na redução de carga tributária, a decisão foi favorável ao Fisco.

Conforme entendimento de parte relevante da doutrina, o propósito negocial ideal deve ir além da simples redução da carga tributária, podendo estar associado a razões familiares, políticas, ou mesmo a alterações no ambiente regulatório. Contudo, a natureza subjetiva dos elementos a serem considerados, tais como intenções e finalidades, torna complexa a análise objetiva do planejamento tributário, conduzindo a discussões marcadas por argumentos subjetivos.

Conclui-se que a excessiva subjetividade na avaliação do propósito negocial torna inviável a sua imposição como requisito indispensável para a legalidade do planejamento tributário. A exigência de um critério tão subjetivo comprometeria significativamente o princípio da segurança jurídica, como demonstram os casos analisados. Além disso, o princípio da capacidade contributiva não autoriza a Administração a exigir do contribuinte comportamentos que excedam o estritamente necessário para o cumprimento de suas obrigações tributárias.

REFERÊNCIAS

ASSEIS, P. A. do A. A. A Importância do “Propósito Negocial” no Planejamento Tributário: Análise à Luz dos Recentes Julgamentos do Carf sobre Amortização Fiscal de Ágio. **Revista IBDT.** Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1781/1374>

BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. **Lei das Sociedades por Ações.** Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm

BRASIL. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil Brasileiro.** Estabelece o conjunto de leis que regula as relações entre as pessoas e os bens, ou seja, as relações de direito privado.

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>

CARVALHO, A. G. C; ALVES, E. A; SOUSA, G. M; COSTA, G. S; SILVA, S. G. Planejamento Tributário como Ferramenta da Contabilidade Gerencial das MPEs. **Diálogos em Contabilidade.** Disponível em <http://periodicos.unifacel.com.br/dialogoscont/article/view/1221/931>

IUDICIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. N. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável às demais sociedades.** 2003.

MANEIRA, JOSÉ SÉRGIO. **Compliance Tributário: Um Desafio Empresarial.** 1ª edição. Lisboa: Editora Vida Económica, 2017.

METS, AVE. **Normativity of Scientific Laws: Two Kinds of Normativity.** Philpapers. Disponível em <https://philpapers.org/rec/METNOS-2>

NAGURNHAK, GILMARA. Propósito negocial: Validade dos planejamentos tributários no âmbito do CARF. 2024. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/409669/proposito-negocial-validade-dos-planejamentos-tributarios-do-carf>

PEREIRA, LUCIANO AMARO. **Manual de Direito Tributário.** 8ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 18ª edição. São Paulo: Editora Renovar, 2014.

VENTURINI, AMAURI JOSÉ. O propósito negocial nas operações societárias: a insegurança jurídica pela falta de critérios objetivos para desconstituição do

planejamento tributário pelo CARF. Trabalho de conclusão apresentado ao curso de Bacharelado em Direito pela Antonio Meneguetti Faculdade – AMF.2019. Disponível em [http://repositorio.faculdadeam.edu.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/618/TCC DIR AMAURI VENTURINI AMF 2019.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repositorio.faculdadeam.edu.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/618/TCC_DIR_AMAURI_VENTURINI_AMF_2019.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

WORLD BANK GROUP. **Doing Business.** Disponível em <https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/trading-across-borders#:~:text=O%20Doing%20Business%20avalia%20o,importar%20um%20carregamento%20de%20mercadorias>