

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A

MARIELZA SANTOS DO NASCIMENTO

DINÂMICAS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA: estratégias, agressividade e o papel do contador

**VITÓRIA
2024**

MARIELZA SANTOS DO NASCIMENTO

DINÂMICAS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA: estratégias, agressividade e o papel do contador

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – FUCAPE ES, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis e Administração – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Lopo Martinez

**VITÓRIA
2024**

MARIELZA SANTOS DO NASCIMENTO

DINÂMICAS DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA: estratégias, agressividade e o papel do contador

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – FUCAPE ES, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis e Administração.

Aprovada em 28 de novembro de 2024

BANCA EXAMINADORA

Prof° Dr.: Antonio Lopo Martinez
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof° Dr.: Luis Paulo Guimarães Dos Santos
PPGCONT/UFBA

Prof° Dr.: Sílvio Hiroshi Nakao
PPGCC USP-FEARP

Prof° Dr.: Prof. Dr. Valcemiro NOSSA
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof° Dr. ^a: Elyrouse Cavalcante De Oliveira Bellini
UFAL - Universidade Federal de Alagoas

DEDICATÓRIA

Dedico esta tese à minha família, que personifica a essência do amor, fortaleza e inspiração. Aos meus pais, Conceição Luiz do Nascimento Santos e Israel Ribeiro Santos (in memoriam), estendo minha profunda gratidão. Vocês serviram como minha base e mentores, transmitindo lições inestimáveis de fé, esperança e resiliência. Mãe, sua sagacidade, apesar de sua falta de educação formal, transformou o conceito de aprendizado em um ativo inestimável para mim e meus irmãos. Pai, seu compromisso e incentivo inabaláveis durante meus anos de formação foram fundamentais para realizar essa aspiração. Vocês dois continuam residindo em meu coração e me acompanhando em minha jornada.

À minha irmã Marilene do Nascimento Santos, que desempenhou vários papéis em minha vida, expresso minha sincera gratidão por cada ato de amor, companheirismo e sacrifício. Às minhas irmãs Márcia e Marileide e aos meus irmãos Moisés, Marcelo, Ismael e Israel Ribeiro Júnior, agradeço seu apoio inabalável e seu amor incondicional. Coletivamente, junto com meus sobrinhos, vocês representam meu tesouro e alegria mais significativos.

Ao meu marido, meu parceiro e fonte de força durante as fases mais árduas dessa empreitada, transmito minha sincera gratidão. Para meu filho, Laercio Victor, minha bênção divina, agradeço sua paciência, carinho e por servir como minha força estabilizadora. Você é um presente precioso que me inspira a persistir, mesmo em meio aos desafios mais formidáveis.

À minha organização A3 Accounting, que me motivou profundamente a persistir na busca de conhecimentos no campo da contabilidade, em nome do meu estimado

sócio Jailton Nicácio, bem como a todas as pessoas que contribuíram e continuam sendo membros integrantes da comunidade A3 Accounting.

Por fim, dedico essa conquista a todos aqueles que defendem o potencial transformador da educação. Que esta tese sirva como um farol de inspiração para a busca de sonhos aparentemente inatingíveis, ilustrando que, por meio de fé, determinação e coragem, o que antes parecia impossível pode de fato ser realizado.

AGRADECIMENTOS

A Deus, minha fortaleza, que guiou cada passo desta jornada com Sua infinita graça e misericórdia. Este trabalho é a manifestação de Sua bondade, que me sustentou e renovou minha esperança nos momentos mais desafiadores.

À minha mãe, Conceição Luiz do Nascimento Santos (in memoriam), por ser minha fonte eterna de inspiração, ensinando-me a importância da integridade e da compaixão. Ao meu pai, Israel Ribeiro dos Santos (in memoriam), por plantar em mim o amor pelo conhecimento e a coragem para sonhar alto. Suas lições e amor incondicionais serão sempre a base da minha força.

Aos meus irmãos, sobrinhos, tios, tias e primos, meu profundo agradecimento pelo apoio, carinho e orações que me fortaleceram ao longo deste caminho. Vocês foram parte essencial desta conquista.

Ao meu amado filho, Laércio Victor, razão da minha força e perseverança. Que este trabalho seja uma inspiração para sua trajetória e para todas as realizações que Deus tem reservadas para você.

Ao meu esposo, Moacir, pelo apoio inabalável, compreensão e companheirismo que foram fundamentais nesta jornada. Sua paciência e incentivo me permitiram superar os desafios e alcançar este marco.

Ao meu orientador, professor Dr. Antônio Lopo Martinez, Minha mais sincera gratidão pela confiança, orientação impecável e dedicação. Seu entusiasmo ao aceitar este desafio foi fundamental para o meu crescimento acadêmico e pessoal. Mais do que um orientador, você foi um amigo presente nos momentos mais importantes, conduzindo cada etapa com maestria e sabedoria. Sua

paciência e apoio, especialmente em momentos difíceis, como após minha cirurgia, foram indispensáveis para a conclusão desta pesquisa. Muito obrigada por acreditar em mim e iluminar minha trajetória.

À banca examinadora, minha sincera gratidão aos brilhantes professores Dra. Elyrouse Cavalcante de Oliveira Bellini, Dr. Luis Paulo Guimarães dos Santos, Dr. Sílvio Hiroshi Nakao e Dr. Valcemiro Nossa. Suas análises criteriosas e contribuições valiosas enriqueceram profundamente este trabalho. Foi uma honra contar com suas expertises e generosidade. Recebam minha admiração e respeito pelo impacto significativo em minha trajetória acadêmica.

À Fucape Business School, minha imensa gratidão por transformar minha vida acadêmica e profissional. É uma honra saber que fiz parte desta instituição e um orgulho imensurável dizer que concluí o mestrado e, em seguida, o doutorado em uma das melhores instituições do Brasil, reconhecida por sua excelência por mais de uma década.

Agradeço ao professor Dr. Danilo S. Monte Mor, que me incentivou a seguir para o doutorado, e a todos os professores com quem tive a oportunidade de aprender, deixo meu agradecimento especial, pois cada um foi peça fundamental nessa árdua jornada, em especial ao professor Dr. Valcemiro Nossa, que esteve presente desde a minha entrevista inicial e encerrou esta etapa como membro da banca de defesa, marcando este momento com chave de ouro.

À A3 Contabilidade Assessoria e Treinamento Ltda., em especial ao meu sócio e amigo Jaílton Nicácio, bem como aos nossos funcionários e parceiros Marilene, Joyce, João, Márcia, Sandra, Willams, José Edson, Ronivaldo e Claudevan, estendo meus sinceros agradecimentos. Sou grata pelo incentivo fornecido e pela assistência nas responsabilidades diárias, o que facilitou minha trajetória no doutorado.

Aos amigos que se tornaram minha família ao longo dos anos e àqueles que compartilharam comigo os desafios do doutorado, minha sincera gratidão. Vocês foram fonte de inspiração, apoio e força.

Ana Lúcia Carvalho, Angelita Batista, Alexandra Vieira, Alexsandra de Moraes, Danielly Cabraiba, Evelyn Patrícia, Edson Paulino, Elisabete Macedo, Elyrouse Cavalcante, Eliane Monteiro, Ednilton Fernandes, Karen Ângelo, Janaina Galdino, Maria de Lourdes, Mércia, Jailton Nicácio, Ubiraciana Lins, Luciana Aragão, Alexsandra Aragão, Jocelina Aragão, Nara Rúbia, Noeme Ângelo, Solemar Gama e Tâmara Viana, vocês foram verdadeiros anjos que Deus colocou em minha vida. Obrigada por plantarem sementes de fé, confiança e esperança no meu coração. Este momento mágico e inesquecível também pertence a vocês. Amo vocês meus amigos e sou eternamente grata por terem feito parte desta trajetória.

Aos meus amigos e colegas do doutorado, minha profunda gratidão por cada aprendizado, troca e apoio ao longo desses quatro anos de determinação, lutas e conquistas. Alice Guimarães, Décio Chaves, Diego Miranda, Edna Alves, Elisangela Fernandes, José Eliton, Marcos Rosa, Mirtes Carlos da Mota, Sergio dos Santos e Tanísia Marinho, obrigada pela força nesta caminhada.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para esta realização, deixo meu mais sincero agradecimento. Este trabalho é, acima de tudo, uma vitória coletiva e reflexo do apoio e amor que recebi de cada um de vocês.

"Em um cenário marcado pela litigiosidade tributária, o contador transcende o papel técnico para se tornar um estrategista. Ele é o mediador entre a complexidade fiscal e os interesses da sociedade, transformando conflitos em aprendizado e estratégias em soluções. Sua atuação não apenas reflete a agressividade das disputas, mas também define o equilíbrio entre compliance e inovação no ambiente empresarial."

(Inspirado em Michael Porter,
Competitive Strategy, 1980)

RESUMO

O presente estudo objetivou analisar e elucidar os meandros do contencioso tributário, abrangendo estratégias, níveis de agressividade e o papel do contador. Inicia-se com um artigo que investiga a litigiosidade tributária e agressividade, utilizando método quantitativo, cujo objetivo foi avaliar o impacto da agressividade tributária nos litígios. Examinando vários graus de agressividade tributária na ocorrência de disputas legais entre as partes, existe uma correlação entre a agressividade fiscal e os litígios. Observou-se uma maior carga tributária e um menor nível de agressividade com maior propensão para litígios. O segundo artigo é quantitativo, examinando o quanto as empresas que utilizaram os serviços de auditores autônomos para orientação tributária são mais suscetíveis a litígios, cujos resultados demonstraram que exercem influência no contencioso tributário, em que as sociedades que contratam os serviços de auditores autônomos, para fins de consultoria, estão mais inclinadas a participar de litígios. O terceiro artigo examina o papel dos contadores na redução de litígios. Com uma abordagem qualitativa, utilizou entrevistas com contadores e empresários a respeito de aplicação de estratégias na prevenção e resolução de disputas tributárias. Esse artigo é tecnológico, apresenta práticas de conformidade tributária e vantagens que os gestores podem obter, visando reduzir os litígios no setor a partir de sugestões e consultorias fornecidas para facilitar as práticas de conformidade e orientação tributária.

Palavras-chave: Litígio Tributário; Agressividade tributária; Planejamento tributário; Serviços de Auditoria; Consultoria Tributária; Contadores, Contribuintes, Práticas de Conformidade Fiscal.

ABSTRACT

This study aimed to analyze and clarify the intricacies of tax litigation, encompassing strategies, levels of aggressiveness, and the role of accountants. It begins with an article investigating tax litigation and aggressiveness using a quantitative method, which aimed to assess the impact of tax aggressiveness on disputes. By examining various degrees of tax aggressiveness in legal disputes between parties, a correlation was found between fiscal aggressiveness and litigation. It was observed that a higher tax burden and a lower level of aggressiveness correlate with a greater propensity for litigation. The second article is quantitative and examines how companies that used the services of independent auditors for tax guidance are more susceptible to litigation. The results showed that these services influence tax litigation, indicating that companies hiring independent auditors for consulting purposes are more inclined to engage in disputes. The third article examines the role of accountants in reducing litigation. With a qualitative approach, it utilized interviews with accountants and business owners regarding the application of strategies for preventing and resolving tax disputes. This article is technological in nature, presenting practices of tax compliance and advantages that managers can gain, aiming to reduce litigation in the sector through on suggestions and consultative services provided to facilitate compliance practices and tax guidance.

Keywords: Tax Litigation; Tax aggressiveness; Tax planning; Audit Services; Tax Consulting; Accountants, Taxpayers, Tax Compliance Practices.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGRTRIB – Agressividade Tributária

APTS - *Auditor-Provided Tax Services*

AUDITYFEES - Todas as remunerações pagas ao auditor

BIG4 - Empresas de auditoria classificadas como *BIG4*

B3 – Empresa de Infraestrutura de Mercado Financeiro - Brasil, Bolsa, Balcão

BTD – *Book Tax Difference*

BTDA – *Abnormal Book Tax Differences*

CBC - Congresso Brasileiro de Contabilidade

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

DVA – Demonstração de Valor Adicionado

EBIT – *Earning Before Interest and Taxes*

ENDIV - Endividamento

ETR – *Effective Tax Rate*

FBC - Conselho Federal de Contabilidade

GAAP – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

LAIR – Lucro antes do Imposto de Renda

LITIG – Litigiosidade Tributária

MQO - Mínimos Quadrados Ordinários

NAS - Prestação de serviços não relacionados à auditoria

REM - Gerenciamento de resultados reais

ROE – Retorno sobre o patrimônio líquido

SIZE – Tamanho da empresa

Stata – *Software* estatístico usado para gerenciamento e análise de dados

TACC - Acréscimos totais

TA_CASH – Total de ativos em dinheiro

TA_GAAP - Total de ativos sob o GAAP

TAM - Tamanho da empresa

TTVA – Taxa de tributação sobre o valor adicionado

UTB - Benefícios fiscais não reconhecidos

VIF - *Variance Inflation Factors*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO GERAL.....	16
ENTRE A ESPADA E A PAREDE: navegando o labirinto fiscal brasileiro por meio da agressividade e litigiosidade tributária	23
1 INTRODUÇÃO	24
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	29
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E LITÍGIOS	29
2.2 LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA E AGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA	31
2.3 EFEITO DA AGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NA LITIGIOSIDADE	32
2.4 NÍVEIS DE AGRESSIVIDADE NAS ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS IMPACTOS NA RELAÇÃO DOS LITIGANTES.....	34
2.5 ESTUDOS ANTERIORES.....	35
3 METODOLOGIA	44
3.1 SELEÇÃO DA AMOSTRA, COLETA DE DADOS E DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS	45
3.2 MODELO ECONOMETRICO E VARIÁVEIS.....	45
3.2.1 Modelo econométrico.....	45
3.3 VARIÁVEL DEPENDENTE	46
3.3.1 Litigiosidade Tributária (Litig)	46
3.4 VARIÁVEL INDEPENDENTE.....	46
3.4.1 Agressividade Tributária (<i>AgrTrib</i>).....	46
3.4.2 Abnormal Book Tax Differences (BTDA)	47
3.4.3 Effective Tax Rate (ETR)	47
3.4.4 Taxa de Tributação sobre o Valor Adicionado (TTVA)	48
3.5 VARIÁVEIS DE CONTROLE	48
4 DISCUSSÃO E RESULTADOS	50
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	50
4.2 LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA (LITIG).....	51
4.3 MÉTRICAS DE AGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA	52
4.3.1 Os controles (ROE, ENDIV, SIZE, EBIT).....	53

4.4 MATRIZ DE CORRELAÇÃO	54
4.4.1 Outras observações	56
4.5 RESULTADO DA REGRESSÃO.....	61
4.5.1 Controles	63
4.6 TESTE DE ROBUSTEZ	64
4.6.1 Estatísticas adicionais	68
5 CONCLUSÕES FINAIS	70
REFERÊNCIAS.....	72
REVELANDO O LABIRINTO DE LITÍGIOS: a relação complexa entre serviços fiscais de auditores independentes e disputas tributárias corporativas	80
1 INTRODUÇÃO	80
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	85
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SERVIÇOS DE AUDITORIA E LITÍGIO	85
2.2 LEI SARBANES-OXLEY (SOX) E OS SERVIÇOS DE AUDITORIA	87
2.3 CONSEQUÊNCIAS DO LITÍGIO TRIBUTÁRIO	88
2.4 RELAÇÃO DAS <i>BIG FOUR</i> COM LITÍGIO TRIBUTÁRIO.....	89
2.5 RELAÇÃO DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIA TRIBUTÁRIA E LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA.....	91
3 METODOLOGIA	94
3.1 SELEÇÃO DA AMOSTRA.....	96
3.2 MODELO ECONOMÉTRICO E VARIÁVEIS	97
3.2.1 Protótipo empírico	97
3.3 VARIÁVEL DEPENDENTE	98
3.3.1 Litigiosidade Tributária (LITIG).....	98
3.4 VARIÁVEL DEPENDENTE	99
3.5 VARIÁVEL INDEPENDENTE.....	99
3.6 VARIÁVEIS DE CONTROLE	100
4 ANÁLISE DOS DADOS	101
4.1 LITIG (LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA).....	102
4.2 LITIG E OUTRAS VARIÁVEIS	105
4.2.1 Análise Geral.....	108

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	110
REFERÊNCIAS.....	112
PROPOSTA DE PRÁTICAS DE CONFORMIDADE FISCAL E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA: o papel do contador na redução da litigiosidade tributária em empresas menores.....	118
1 O PAPEL DO CONTADOR NA MITIGAÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS: PROPOSTAS PARA PEQUENAS EMPRESA	118
1.1 RELAÇÃO DE TRANSPARÊNCIA ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE	120
2 ESTRATÉGIAS QUALITATIVAS PARA INVESTIGAR O PAPEL DOS CONTADORES NA MITIGAÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS EM PEQUENAS EMPRESAS	122
2.1 ENTREVISTAS COM CONTADORES.....	124
2.2 ESTRATÉGIAS PARA PRÁTICAS DE CONFORMIDADE FISCAL E CONSULTORIA TRIBUTÁRIA.....	126
2.3 PARTICIPAÇÃO DOS EMPREENDEDORES	127
2.3.1 A Importância do Contador.....	128
2.3.2 Problemas Identificados	128
2.4 PASSOS FUNDAMENTAIS PARA MITIGAR LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS E PROMOVER CONFORMIDADE FISCAL	129
3 ANÁLISE DOS DADOS	130
3.1 SITUAÇÃO INICIAL DAS EMPRESAS	132
3.2 IMPACTO E CONCLUSÕES	133
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	134
REFERÊNCIAS.....	135
CONSIDERAÇÕES FINAIS	140

Capítulo 1

INTRODUÇÃO GERAL

O contencioso tributário no Brasil apresenta desafios crescentes, impactando a economia nacional devido à frequente discordância entre contribuintes e o Fisco (Becho & Gutierrez, 2023; Gu et al. 2023). Essa realidade gera aumento de processos judiciais, desvalorização de títulos e dificuldades de acesso a crédito para as empresas envolvidas (Gu et al., 2023). Nesse contexto, a agressividade fiscal, a busca pela minimização da carga tributária por meios legais ou ilegais, surge como um fator determinante, impactando as receitas fiscais e fomentando disputas (Kartika & Nurhayati, 2020; Alkausar et al., 2023; Wołowiec & Marczuk, 2023; Kimea & Mkhize, 2023; Junaidi et al., 2023; Aris et al., 2023).

Sob a pressão de elevadas cargas tributárias, empresas recorrem a estratégias como planejamento tributário agressivo e litígios, influenciando suas decisões de negócios (Alkausar et al., 2023; Aris et al., 2023; Junaidi et al., 2023; Kimea et al., 2023; Wołowiec & Marczuk, 2023).

Indicadores financeiros como lucratividade, alavancagem, liquidez, intensidade de capital e tamanho da empresa impulsionam a agressividade fiscal (Astianata & Putra, 2023; Astrina & Pertiwi, 2024; Jaffar et al., 2021), evidenciado por métricas como as Diferenças entre o Lucro Contábil e o Tributável (*Abnormal Book-Tax Differences - BTDA*), a Taxa Efetiva de Imposto (ETR - *Effective Tax Rate*) e o Valor Total dos Impostos Adicionados (*Total Tax-Value Added - TTVA*) (Astianata & Putra, 2023; Kusumastuti et al., 2024; Rodrigues, 2023).

O papel do contador emerge como crucial nesse cenário, auxiliando na otimização de estratégias tributárias dentro da legalidade e na gestão do contencioso (Junaidi et al., 2023), embora a expertise contábil também possa ser utilizada para práticas de sonegação (Wenwu et al., 2023).

A complexidade do tema se amplia com a influência de auditores independentes (Dhiyaulhaq & Fadjarenie, 2023), especialistas em planejamento tributário (Nuijten et al., 2020), a crescente litigiosidade e investigações fiscais (Ahn et al., 2021), e a relação não linear entre consultoria e evasão fiscal (Nesbitt et al., 2020).

Esta tese, dividida em três artigos (dois científicos e um tecnológico), investiga a dinâmica da litigiosidade tributária, com foco na agressividade fiscal, serviços de consultoria e o papel do contador, particularmente em empresas não financeiras na B3 e de menor porte.

A questão central deste estudo é: **Quais fatores influenciam a dinâmica da litigiosidade tributária em empresas não financeiras listadas na B3 e em contrapartes menores?**

Como objetivo geral buscou-se investigar os determinantes da litigiosidade tributária entre empresas não financeiras listadas na B3 e em contrapartes menores com ênfase na influência da agressividade tributária, dos serviços de consultoria fiscal e do papel dos contadores. Especificamente, busca-se:

(a) analisar a associação entre agressividade tributária e litígios em empresas não financeiras listadas na B3;

(b) examinar a associação entre litigiosidade tributária e contratação de consultoria tributária por auditores independentes; e

(c) identificar a contribuição do contador para minimizar a litigiosidade tributária em empresas menores.

Esta investigação inovou em relação a estudos anteriores (Donelson et al., 2022; Martinez et al., 2024; Santos et al., 2021; Shamil et al., 2024), examinando a associação entre litigioso tributário e agressividade fiscal, considerando variáveis não utilizadas anteriormente em conjunto.

O modelo utilizado nos dois primeiros artigos evoluiu com variáveis como Diferenças entre o Lucro Contábil e o Tributável (*Abnormal Book-Tax Differences - BTDA*), a Taxa Efetiva de Imposto (ETR - *Effective Tax Rate*) e o Valor Total dos Impostos Adicionados (*Total Tax-Value Added - TTVA*); Diferença entre os Lucros Contábil e Tributário (*Book-Tax Difference, BTD*), Logaritmo dos Honorários de Auditoria (*Logarithm of Audit Fees, LOG_AUDIT*), Ajustes de Auditoria (*Audit Adjustments, AUDIT-AT*), Logaritmo dos Serviços Prestados (*Logarithm of Services Provided, LOG_SERV*) e Ajustes de Serviços (*Service Adjustments, SERV_AT*).

Como variáveis de controle, foram utilizados Retorno sobre o Patrimônio Líquido (*Return on Equity, ROE*), endividamento, tamanho, Lucro antes de juros e impostos (*Earning Before Interest and Taxes – EBIT*).

O terceiro artigo busca identificar de que forma o profissional da contabilidade pode contribuir para a minimização da litigiosidade tributária, focando especificamente em empresas de menor porte.

Essa pesquisa se justifica pela lacuna identificada por Costa & Klann (2023), que destacaram a necessidade de investigar o comportamento tributário e as respostas às autuações fiscais em empresas de médio e pequeno porte, diferenciando-se do foco predominante em grandes corporações.

Ao direcionar a análise para esse segmento específico, buscou-se preencher essa lacuna na literatura e oferecer *insights* relevantes para a prática contábil voltada à mitigação de riscos fiscais em empresas menores.

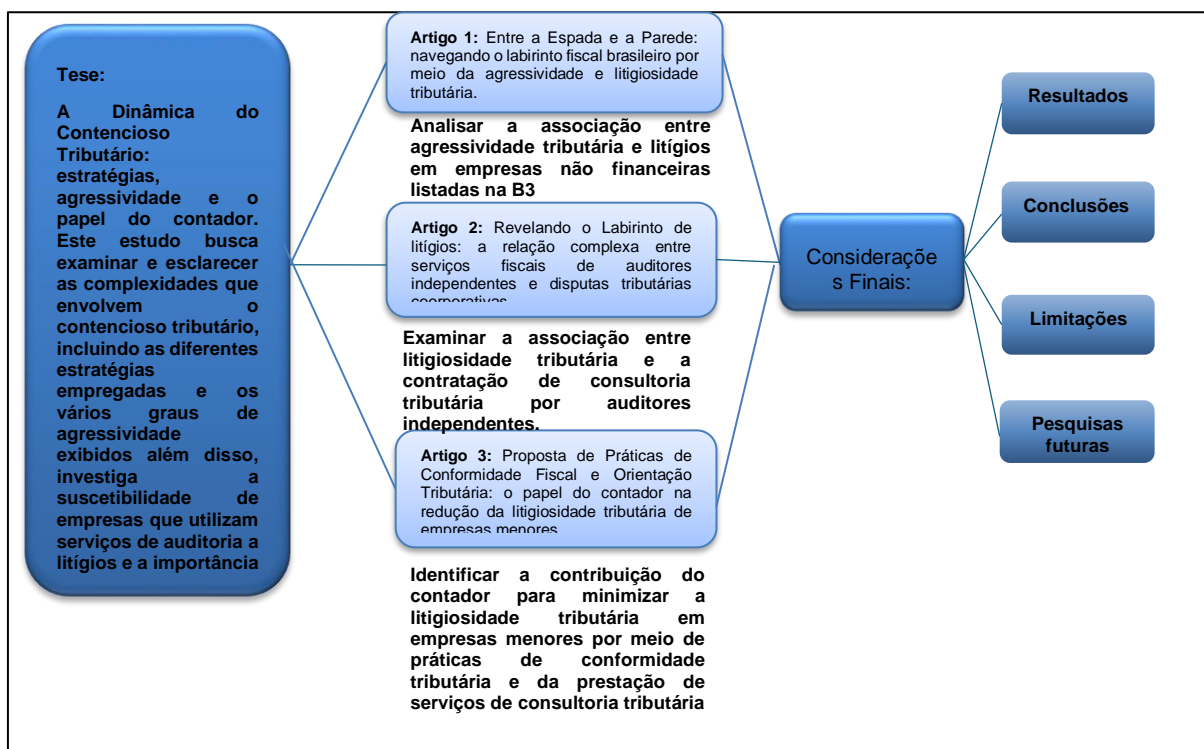
Outro aspecto relevante é a interrelação entre os temas examinados, como litigiosidade, agressividade tributária, *Big4* - as quatro maiores empresas de auditoria (Deloitte, PricewaterhouseCoopers – PwC, Ernst & Young – EY e KPMG) - e contadores.

O litígio tem precipitado disputas legais (Gu et al., 2023). Os contadores desempenham um papel relevante na mitigação de litígios (Junaidi et al., 2023). Nesse contexto, Khairannisa e Cheisviyanny (2019) afirmaram que contribuintes contratam serviços de consultoria devido à complexidade das leis, promovendo uma abordagem interdisciplinar e enriquecendo a literatura existente.

À luz da discussão, o presente estudo visou aprimorar a compreensão das estruturas organizacionais que as empresas usam para navegar em um ambiente jurídico complexo, contribuindo significativamente para as disciplinas de contabilidade, economia e direito. Além disso, ele buscou oferecer *insights* que podem mitigar conflitos legais e aprimorar políticas governamentais no Brasil.

A tese foi estruturada em três artigos distintos, mas interligados à litigiosidade tributária, sendo dois científicos e um tecnológico. Inicialmente. Na sequência desta introdução geral, a qual contextualiza e delinea o problema de pesquisa, seguem os capítulos 2, 3 e 4 com suas respectivas tratativas. Por fim, as considerações finais, em que contam resultados, limitações do estudo e sugestões para futuras pesquisas.

Figura 1 - Delineamento da Tese



Fonte: Elaborado pela autora (2024) adaptado de Bellini (2022).

A dinâmica da litigiosidade tributária motivou este trabalho. O capítulo 2, referente ao primeiro artigo "Entre a Espada e a Parede: Navegando o Labirinto Fiscal Brasileiro por Meio da Agressividade e Litigiosidade Tributária" foi desenvolvido para analisar a associação entre agressividade tributária e litígios em empresas não financeiras listadas na B3.

Para investigar essa associação, foi utilizado um modelo econométrico por meio de análise de regressão múltipla, verificando o grau de envolvimento entre agressividade e litigiosidade tributária. Evidências empíricas indicam que empresas que adotam planejamento tributário agressivo tendem a pagar menos impostos, impactando indicadores financeiros como a ETR e o Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE) (Khouri et al., 2019).

O segundo artigo (capítulo 3), "Revelando o Labirinto de Litígios: A Relação Complexa entre Serviços Fiscais de Auditores Independentes e Disputas Tributárias

Corporativas”, a associação entre litigiosidade tributária e contratação de consultoria tributária por auditores independentes. O contencioso tributário associado a essa consultoria pode influenciar os resultados dos litígios.

Pesquisas indicam que fatores como a existência de um comitê de auditoria, lucratividade e tamanho da empresa podem impactar as estratégias de evasão fiscal (Widiatmoko & Mulya, 2021).

Estudos também mostram que auditorias fiscais podem afetar a conformidade, enquanto a confiança nas autoridades fiscais pode mitigar esse impacto (Khasanah & Mardiati, 2019).

Apriliastuty et al. (2019) demonstraram que serviços tributários de auditoria, retorno sobre o capital próprio e endividamento influenciam a litigiosidade tributária. Fatores como pressão de conformidade, conhecimento do auditor e tamanho da empresa podem influenciar julgamentos de auditoria e litígios tributários.

O terceiro artigo (capítulo 4), “Proposta de Práticas de Conformidade Fiscal e Orientação Tributária: O Papel do Contador na Redução da Litigiosidade Tributária”, teve como objetivo identificar como o profissional da contabilidade pode contribuir para minimizar a litigiosidade tributária de empresas menores.

Profissionais da contabilidade desempenham um papel relevante na mitigação de litígios, oferecendo orientação e compreensão da legislação tributária. Estratégias para minimizar riscos incluem técnicas avançadas, como mitigação de riscos em sistemas de aprendizado de máquina (Unceta et al., 2020), e práticas consolidadas, como garantir bom desempenho financeiro por meio de softwares de auditoria e programas de proteção (Saleem & Oleimat, 2020).

Com o intuito de identificar a contribuição do contador para minimizar a litigiosidade tributária em empresas menores, foram realizadas entrevistas em duas etapas. Primeiramente, com contadores, para identificar formas de mitigar litígios tributários. Propostas surgiram para diminuir conflitos tributários. Em seguida, serviços de consultoria gratuitos foram oferecidos a empresários, visando reduzir disputas com o fisco e melhorar a liquidez das empresas (Pukała et al., 2020). A consultoria foi aplicada em seis empresas entre fevereiro e outubro de 2024, resultando na redução de conflitos por meio de parcelamentos.

Capítulo 2

ENTRE A ESPADA E A PAREDE: NAVEGANDO O LABIRINTO FISCAL BRASILEIRO POR MEIO DA AGRESSIVIDADE E LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA¹

RESUMO

Este estudo teve como objetivo analisar a associação entre agressividade tributária e litígios em empresas não financeiras listadas na B3. A agressividade está correlacionada a um aumento na litigiosidade, uma influência potencial nas abordagens empregadas pelas autoridades fiscais. Para tanto, a abordagem adotada foi descritiva, documental e quantitativa. Os dados foram coletados das bases de dados *software* Comdinheiro[®] e Economatica[®], referentes ao período de 2017 a 2022. Entende-se que este estudo seja relevante para o campo da economia e do direito tributário, pois permitirá compreender como as práticas de agressividade tributária podem levar a disputas legais entre os contribuintes e o Estado. Os resultados podem fornecer *insights* valiosos para o desenvolvimento de políticas públicas mais eficientes e aperfeiçoamento do sistema tributário, visando reduzir a litigiosidade e promover uma maior conformidade fiscal, podendo, também, ter consequências para a gestão tributária e para as empresas.

Palavras-chave: Litígio; Agressividade tributária; Planejamento tributário; Contribuinte.

¹ Este artigo foi aprovado e apresentado no 21º Congresso Brasileiro de Contabilidade (21º CBC), sob o lema “Ser Contábil: humano, digital e ético”, Balneário Camboriú (SC), setembro de 2024. Idealizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e realizado pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC).

1 INTRODUÇÃO

As disputas tributárias representam um desafio significativo para as empresas, dada a complexidade da legislação e suas diferentes interpretações (Engstrom & Hausman, 2021; Mather, 2021). Essa complexidade impõe custos consideráveis aos empreendedores, que buscam alternativas, muitas vezes onerosas, para evitar penalidades (Firdausy & Mahanani, 2021). O aumento do número de litígios, tanto judiciais quanto administrativos, impacta a economia, evidenciando a necessidade de um sistema mais cooperativo, com legislação simplificada e maior colaboração entre autoridades fiscais e contribuintes (Andrés-Aucejo, 2018).

No contexto brasileiro, essa complexidade afeta a relação fisco-contribuinte, mesmo com iniciativas como o Programa Brasileiro de Conformidade Tributária Cooperativa (CONFIA) (Oliveira, 2022). A alta carga tributária estimula o planejamento e a busca por alternativas legais de minimização (Sun & Wang, 2018; Wang & Yao, 2021), levando as empresas a buscar ativamente medidas para reduzir custos tributários e a otimizar suas decisões (Alcântara et al., 2023; Martinez, 2017).

A agressividade fiscal, como estratégia para minimizar a carga tributária, é influenciada por fatores internos e externos. Internamente, o tamanho da empresa, a estratégia de negócio e a atuação multinacional são relevantes. Empresas maiores, com estratégia "prospector" e atuação internacional, tendem a ser mais agressivas fiscalmente (Wang et al., 2020).

A estrutura de propriedade, as características dos executivos e a governança corporativa também desempenham um papel importante. Empresas familiares costumam ser menos agressivas devido à aversão ao risco, enquanto o impacto da participação institucional varia (Wang et al., 2020). Características dos executivos,

como o narcisismo do CEO (positivamente relacionado à evasão) e o conservadorismo gerencial (negativamente relacionado), também são fatores a se considerar. Uma governança robusta, com conselho independente, tende a mitigar a agressividade fiscal (Wang et al., 2020).

Externamente, regulação, fiscalização, concorrência e valor da marca influenciam as decisões sobre práticas fiscais (Wang et al., 2020). A responsabilização solidária dos administradores é considerada mais eficaz do que sanções à empresa para coibir práticas agressivas (Costa & Klann, 2023). Há uma correlação positiva entre agressividade fiscal, risco de litígio e prêmios de seguro D&O. Seguradoras associam práticas agressivas a maior risco, resultando em prêmios mais altos (Donelson et al., 2022 e a utilização de paraísos fiscais, comum em estratégias agressivas, facilita a evasão (Wenwu et al., 2023).

A alta carga tributária, conforme apontado por Sun & Wang (2018) e Wang & Yao (2021), impulsiona as empresas a buscarem planejamento e alternativas legais para minimizar seus custos tributários. No Brasil, essa busca por redução de custos e otimização das decisões fiscais é uma prática ativa entre as empresas Alcântara et al., 2023; Martinez, (2017). Contudo, essa busca por minimizar a carga tributária, quando se aproxima de práticas agressivas, pode levar a consequências negativas.

A complexidade da evasão fiscal, influenciada por fatores internos e externos à empresa, e a própria metodologia de mensuração dos resultados, tornam crucial considerar incentivos financeiros e de responsabilidade social para compreender e combater esse fenômeno (Alcântara et al., 2023; Martinez, 2017).

Nesse contexto, Chaudhry (2021) alerta para os riscos e sanções a que estão expostas as empresas que adotam práticas fiscais agressivas sem o devido respaldo contábil. A discrepância entre práticas e registros contábeis pode resultar em aumento

de impostos e multas, impactando negativamente o valor da empresa, caso as autoridades fiscais identifiquem irregularidades. Diante disso, o autor recomenda a conformidade com as normas, evitando estratégias agressivas, como forma de mitigar riscos, proteger o fluxo de caixa e garantir a saúde financeira da empresa a longo prazo.

Apesar das iniciativas para simplificar a legislação tributária e promover uma conformidade cooperativa, as empresas brasileiras continuam enfrentando uma alta carga tributária e complexidade legislativa, que impulsionam a adoção de práticas fiscais agressivas, aumentando os riscos de litígios e sanções (Chaudhry, 2021)

A partir do contexto apresentado, emerge a seguinte questão central desse estudo: **Qual é a associação entre a agressividade tributária e a frequência de litígios tributários nas empresas não financeiras listadas na B3?**

Para tanto, foram consideradas variáveis de controle como financeiras e operacionais como Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE), nível de endividamento, tamanho da empresa e lucro antes de juros e impostos (EBIT)

Para responder a essa questão, este estudo propõe-se a analisar a associação entre agressividade tributária e litígios em empresas não financeiras listadas na B3. Para isso, será empregado um modelo de regressão múltipla que integra tanto variáveis financeiras quanto operacionais.

O sistema tributário brasileiro é reconhecido por sua complexidade, caracterizado não apenas por uma carga tributária elevada, mas também por uma estrutura normativa sujeita a mudanças, o que gera um ambiente instável para as empresas. Neste contexto, a agressividade fiscal emerge como uma estratégia crítica para as empresas que buscam otimizar seus encargos tributários, mas que também

pode acarretar riscos substanciais de litígios tributários. A literatura existente sobre agressividade fiscal tem se expandido, mas ainda apresenta lacunas significativas, especialmente em mercados emergentes como o Brasil (Martinez, 2017; Wang et al., 2020), dada a sua complexidade torna ainda mais essencial o aprofundamento da compreensão desse fenômeno (Costa & Klann, 2023).

Alinhado à necessidade destacada anteriormente, Wang et al. (2020) defendem pesquisas mais abrangentes sobre a interação entre os determinantes da agressividade fiscal, o desenvolvimento de novas métricas de mensuração e a análise de suas consequências em diferentes contextos. A carência de estudos direcionados ao contexto brasileiro ressalta a necessidade urgente de investigações que analisem a agressividade fiscal à luz das particularidades do sistema tributário nacional. Este estudo se propõe a preencher essas lacunas explorando a relação da agressividade fiscal e a incidência de litígios tributários em empresas listadas na B3.

Embora Donelson et al. (2022) tenham investigado a relação entre o risco de litígio tributário e a agressividade fiscal, utilizando o Prêmio de Seguro D&O como *proxy* para o risco e uma variedade de métricas tributárias ajustadas como a Taxa Efetiva de Imposto ajustada ao setor e tamanho (ETR - *Effective Tax Rate*); Taxa Efetiva de Imposto em Caixa (Cash ETR – *Cash Effective Tax Rate*); Benefícios Fiscais Incertos (UTB - *Uncertain Tax Benefits*); Acordos com Autoridades Fiscais (*Tax Authority Settlements*); e Pagamentos em Paraísos Fiscais (*Tax Haven Payments*), o presente estudo propõe uma abordagem inovadora ao investigar essas relações.

Neste trabalho, a litigiosidade tributária é analisada não com base nos prêmios de seguro, mas sim pela razão entre os passivos fiscais contingentes e o total de ativos da empresa. Essa métrica oferece uma visão mais direta e imediata da

exposição da empresa a disputas fiscais. Em paralelo, a agressividade fiscal é examinada por meio de um conjunto distinto de *proxies*, incluindo as Diferenças Anormais entre o Lucro Contábil e o Tributável (BTDA – *Abnormal Book-Tax Differences*), a Taxa Efetiva de Imposto (ETR - *Effective Tax Rate*) e o Valor Total dos Impostos Adicionados (TTVA - *Total Tax-Value Added*).

Essa seleção específica de variáveis, ainda não explorada em pesquisas anteriores, permite uma análise mais detalhada e granular dos fatores que influenciam a litigiosidade tributária. A partir dessa abordagem, o estudo busca contribuir significativamente para uma melhor compreensão das complexas interações entre as práticas fiscais corporativas e o risco associado a litígios tributários.

A abordagem adotada neste estudo não apenas distingue a pesquisa das investigações prévias, mas também tem implicações práticas a ampliar o entendimento sobre como as práticas de agressividade fiscal podem impactar diretamente a frequência e severidade dos litígios fiscais enfrentados pelas empresas. Ao oferecer perspectivas sobre estas dinâmicas, o estudo visa auxiliar gestores, reguladores e pesquisadores a desenvolverem estratégias mais eficazes para a gestão do risco fiscal e a conformidade tributária.

Por fim, a pesquisa contribui para a literatura acadêmica em contabilidade, economia e direito, oferecendo uma análise contextualizada das práticas fiscais no ambiente corporativo brasileiro. Espera-se que este estudo não apenas preencha as lacunas identificadas, mas também incentive pesquisas futuras em outros mercados emergentes, enriquecendo o diálogo global sobre agressividade fiscal e governança corporativa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E LITÍGIOS

O bem-estar da sociedade depende de parte da arrecadação de tributos que formam a principal fonte de receitas, as quais contribuem para o crescimento do país. A falta de arrecadação prejudica ações para sociedade como saúde, educação e outros. Os contribuintes, na maioria das vezes, acreditam que os impostos são cobrados acima da capacidade de pagamento, a carga tributária é vista como um fator que diminui a receita e o valor da empresa, o que faz com quem busquem, via planejamento tributário, diminuir os custos e aumentar os lucros (Syahfitri et al., 2023).

De acordo com Kouroub e Oubdi (2022), a noção de planejamento tributário envolve esforços legais e prejudiciais, abrangendo a implementação de medidas e escolhas realizadas pelos estabelecimentos com a finalidade de gerenciar seus passivos tributários, enquanto os contribuintes se esforçam para diminuir suas obrigações tributárias e se beneficiar de vantagens fiscais.

Por meio de estatutos legais e da complexa legislação, os empresários realizam o planejamento tributário com o objetivo de otimizar os resultados financeiros e obter benefícios econômicos. Conforme apontado por Blouin (2014), os empresários buscam, mecanismos que possam aliviar as complexidades do ambiente tributário; dado que o planejamento tributário, como processo, confere vantagens aos envolvidos na empresa, aumentando os lucros e a liquidez da organização.

Nesse sentido, Martinez (2017) postulou que o planejamento tributário é realizado com foco nas minúcias de cada atividade dentro dos limites da lei, com o objetivo de reduzir tributos e aumentar seus lucros. De acordo com Wang (2022), o

planejamento é utilizado como ferramenta para alcançar uma segurança financeira para empresa, diminuir a carga tributária e aumentar a lucratividade.

No entanto, conforme as investigações realizadas por Elitzur e Yaari (2024), é essencial que os tributaristas ofereçam orientações de forma consistente, executem as medidas necessárias, analisem cada circunstância antes de implementar o sistema tributário. Nos casos em que o contribuinte e as autoridades fiscais não cheguem a um acordo, a questão será resolvida por meio de procedimentos legais.

Para os estudiosos Ojala et al. (2023), a falta de cumprimento das obrigações fiscais gera preocupações por parte do governo nos países desenvolvidos. No Brasil, a preocupação está nos relatórios apresentados com base nas informações mantidas pelas autoridades fiscais. No ponto de convergência, eles observam a disparidade entre as receitas e as declarações apresentadas em seus relatórios, aumentando, assim, o envolvimento em relatórios fiscais agressivos.

No entanto, dada a imensa complexidade da legislação, nos casos em que fatores como liquidação ou resolução por meio de acordos com entidades governamentais não estão em jogo, torna-se imperativo buscar orientação de consultores fiscais para lidar com a situação de forma eficaz (Grottke & Lorenz, 2017).

De acordo com a pesquisa realizada por Coutinho (2023), houve uma escalada na discórdia entre as partes envolvidas em questões tributárias. Cada indivíduo busca fortalecer sua posição dentro dos meandros da legislação, conseqüentemente, houve um aumento no número de processos judiciais envolvendo contribuintes em nível governamental. Barreto (2020) afirmou que o aumento das disputas pode ser atribuído à complexidade da própria legislação.

2.2 LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA E AGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

No Brasil, alguns acadêmicos realizaram pesquisas sobre estratégias para mitigar ou aliviar o ônus fiscal. Nascimento (2020) verificou que os empresários começaram a adotar uma postura mais assertiva, em termos de questões fiscais, visando diminuir suas obrigações tributárias.

Hanlon e Heitzman (2010) verificaram o planejamento, no intento de reduzir a carga dos tributos, conforme recursos da legislação. No entanto, é crucial que essas estratégias sigam as diretrizes legais, como bem apontado por esses autores, pois essa abordagem serve como um meio alternativo para aliviar a carga tributária, medida essa utilizada pelos empreendedores que exploram as brechas legislativas a seu favor.

Tal metodologia oferece uma rota para melhorar a estratégia organizacional, enquanto opera dentro dos limites legais, com o objetivo primordial de maximizar os ganhos financeiros, mitigar os tributos e expandir o patrimônio da empresa (Martinez, 2017; Rodrigues, 2023; Wang et al., 2020).

Para compreender a correlação entre planejamento tributário e agressividade tributária empregada pelas empresas, que pode envolver o emprego de argumentos legais e a violação da legislação, existe o risco potencial de receber notificação para elucidação ou ser obrigado a apresentar uma defesa perante as autoridades fiscais pertinentes (Martinez, 2017; Rodrigues, 2023).

Khan e Nuryanah (2023) argumentaram que os programas de anistia fiscal não podem garantir a erradicação da evasão fiscal. Eles afirmaram que, para abordar a questão da evasão, é imperativo que as autoridades fiscais formulem estratégias tributárias que mitiguem os meandros da legislação e aloquem recursos para o

refinamento de políticas tributárias mais eficazes, voltadas para o combate à evasão fiscal e à promoção da conformidade tributária.

Prastyatini e Trivita (2023) postularam que a agressividade tributária serve como uma estratégia de planejamento tributário que surge como resultado da complexidade legislativa e interesses conflitantes entre as nações. Esse fenômeno pode estar ligado a riscos potenciais e à imposição de encargos às empresas, diminuindo assim seus lucros.

2.3 EFEITO DA AGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NA LITIGIOSIDADE

De acordo com Lenz (2020), a utilização da agressividade tributária resulta em diversas implicações para o contencioso tributário. Executivos de empresas multinacionais empregam esquemas agressivos de evasão fiscal, que ultrapassam os limites legais, transgredindo sua responsabilidade ética de cumprir a intenção da lei, otimizando assim suas receitas após impostos. O risco fiscal mostra uma correlação positiva com a evasão fiscal, indicando que as empresas implicadas em alto risco tributário ainda optam por cumprir os mandatos fiscais (Mangoting et al., 2021).

O estudo de Costa e Klann (2023) apresenta evidências empíricas sobre como a responsabilização solidária dos gestores pode influenciar a agressividade fiscal das empresas. A pesquisa destaca a importância de considerar a responsabilidade dos administradores para entender melhor os mecanismos que controlam a agressividade tributária, particularmente em economias emergentes, como o Brasil. Esses achados podem informar políticas públicas e práticas de fiscalização mais eficazes.

Wijaya e Mulya (2020) postularam que o impacto da responsabilidade social corporativa na evasão fiscal não é estatisticamente significativo, no entanto, os

autores afirmaram que a evasão fiscal apresenta relevância na parte financeira, embora em direção oposta; além disso, os autores observaram que técnicas de agressividade tributária são empregadas no planejamento tributário estratégico para reduzir a responsabilidade tributária.

Netolitzky (2023) conduziu um estudo demonstrando que os contribuintes podem incorrer em penalidades como resultado do envolvimento em atividades que violam os regulamentos legais. À luz da natureza intrincada da legislação, o autor ressalta a importância de aumentar a lucidez e a compreensibilidade da legislação para impedir a evasão fiscal e as disputas legais no futuro.

Da mesma forma, Martinez et al. (2022) recomendaram a simplificação das leis em conjunto com a administração tributária eficiente, processamento rápido de informações fiscais e sistemas seguros para mitigar despesas substanciais, como taxas, juros, multas e tempos de resposta prolongados a processos judiciais. Por outro lado, agilizar o processamento desses procedimentos levaria a uma redução no número de litigantes envolvidos em ações judiciais.

Em vista da suposta desigualdade pelos agentes fiscais contra os contribuintes, é importante que os contribuintes utilizem medidas defensivas e aloquem recursos para planejamento, treinamento e adesão. Conseqüentemente, as autoridades fiscais têm feito investimentos substanciais em tecnologia de inteligência artificial (IA), dando origem a robôs que permitem monitorar toda situação do contribuinte, de modo a cruzar suas informações com a do fisco, em tempo real (Abraham & Catarino, 2019).

Essas máquinas têm a capacidade de capturar 69,7% das decisões de afirmação da Corte e de prever 70,9% dos votos proferidos pelos juízes em casos e votos relativos à justiça (Katz et al., 2014). Esses avanços visam agilizar o processo

de acesso às informações relativas à recuperação de créditos tributários no Brasil e em Portugal, com ênfase particular na facilitação de processos judiciais.

2.4 NÍVEIS DE AGRESSIVIDADE NAS ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS IMPACTOS NA RELAÇÃO DOS LITIGANTES

Segundo Mittone et al. (2021), o emprego de estratégias agressivas de planejamento tributário resultou em um aumento nas disputas entre contribuintes e autoridades fiscais, enquanto Donelson et al. (2022) propuseram que as autoridades adotem medidas para mitigar o não cumprimento das regulamentações tributárias.

A batalha entre contribuintes e autoridades fiscais pode levar a um efeito prejudicial nas políticas de conformidade fiscal, cujas repercussões do relacionamento entre as partes em disputa podem persistir, contribuindo, assim, para os riscos. Dependendo da implementação dessas estratégias agressivas, elas também podem servir como uma ferramenta para as autoridades fiscais, pois, conforme revelado no estudo de Mittone et al. (2021), os contribuintes aderem às ordens fiscais quando elas são excessivamente escrutinadas pelos agentes fiscais.

A pesquisa conduzida por Apriyanti e Arifin (2021) investigou a correlação favorável entre capital e agressividade tributária. Essa correlação é considerada benéfica para as autoridades fiscais, dado que permite identificar muitas informações fiscais cruzadas, beneficiando as empresas e facilitando a redução dessas informações agressivas. Os autores advertiram que os impostos são uma fonte significativa de receita, e recomendaram o aprimoramento das práticas sociais para minimizar a agressividade tributária e a conformidade tributária.

Em sua publicação, Herusetya e Stefani (2020) descobriram uma correlação positiva entre agressividade tributária e o gerenciamento dos lucros acumulados das

empresas. Suas descobertas lançaram luz sobre os vários níveis de agressividade nas estratégias de planejamento tributário e implicações para disputas entre as partes. Eles se aprofundaram no conceito de agressividade tributária como uma ferramenta utilizada pelas empresas para facilitar as estratégias de planejamento tributário.

Investigações acadêmicas recentes discutiram a agressividade tributária como o ato de reduzir a receita tributária por meio da utilização do planejamento tributário para diminuir essa base. No entanto, essa circunstância afetou a economia do país, particularmente nos países em desenvolvimento (Rudyanto et al., 2023).

Essa situação é preocupante devido ao fato de as empresas associadas à agressividade tributária estarem envolvidas em conflitos com o fisco (Donelson et al., 2022; Wenwu et al., 2023), no intento de disfarçar os resultados dos lucros e impostos a serem pagos por meio de diretrizes decrescentes e da aquisição de seus lucros. Por meio dessas investigações, é plausível observar uma conexão direta entre o grau de agressividade tributária e as disputas tributárias encontradas nas empresas da B3.

Martinez et al. (2023) discutiram a importância da cobrança de impostos na defesa das políticas públicas de uma nação. No contexto brasileiro, esse percentual é de 65,1%, representando uma quantia substancial que chega aos cofres públicos por meio de impostos. Esse resultado tem importância para as empresas à medida que elas colocam em prática o que foi programado, além de funcionar como um indicador para as autoridades fiscais que implementam estratégias para esses resultados.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

Estudos anteriores avaliaram a associação entre Agressividade Fiscal (*Tax Aggressiveness*) e Litígios Tributários (*Tax Litigation*). Donelson et al. (2022)

investigaram a relação entre agressividade fiscal e litígios tributários, utilizando múltiplas variáveis para mensurar a agressividade fiscal, as quais incluíram: Taxa Efetiva de Tributo recolhidos em vinte anos (Cash ETR - *Cash Effective Tax Rate*) e Taxa Efetiva de Tributo segundo Princípios Contábeis (GAAP ETR - *Generally Accepted Accounting Principles Effective Tax Rate*) ajustadas por indústria e tamanho, Benefícios Fiscais Não Reconhecidos (UTB - *Unrecognized Tax Benefits*), Acordos com Autoridades Fiscais (*Tax Authority Settlements*) e Pagamentos para Paraísos Fiscais com e sem Substância Econômica (*Tax Haven Payments*).

Como variável dependente para o risco de litígio fiscal, utilizaram os Prêmios de Seguro de Diretores e Administradores (D&O - *Directors' and Officers' Insurance Premiums*), que refletem a avaliação de risco das seguradoras.

A metodologia empregada consistiu em regressões múltiplas com diferentes especificações para analisar a relação entre as variáveis de agressividade fiscal e os prêmios D&O. Para complementar a análise e aprofundar a investigação sobre a dinâmica temporal e a estrutura da agressividade fiscal, os autores utilizaram o teste *Supremum Wald* para detectar quebras estruturais ao longo do tempo e a Análise de Componentes Principais (ACP) para construir um fator comum de agressividade fiscal a partir das múltiplas variáveis (Donelson et al. 2022).

O estudo demonstrou uma relação positiva entre agressividade fiscal e risco de litígio tributário, evidenciada pelos prêmios de seguro D&O (*Directors and Officers Insurance*), Seguro de Responsabilidade Civil para Diretores e Administradores a ser pago.

O artigo de Wang et al. (2020) revisa a literatura sobre evasão fiscal corporativa, focando em como a contabilidade e as finanças abordaram o tema na última década.

Os autores buscam sintetizar as descobertas sobre mensuração, causas e consequências da evasão fiscal, propondo também novas pesquisas.

Duas motivações principais são destacadas: o interesse financeiro, visando maximizar o valor da empresa retendo recursos, e a responsabilidade social, com diferentes visões sobre a obrigação de pagar impostos, criando um potencial conflito entre lucro e cumprimento fiscal.

A mensuração da evasão fiscal é discutida a partir da (ETR - *Effective Tax Rate*), calculada tanto na forma contábil (GAAP ETR) quanto na forma caixa (Cash ETR), incluindo uma versão de longo prazo (*long-run cash ETR*), e das Diferenças Contábil-Fiscal (BTD - *Book-Tax Differences*).

Os modelos de Desai e Dharmapala (2006), relacionando BTD (*Book-Tax Differences*) e *accruals*, e de Frank et al. (2009), analisando as diferenças permanentes discricionárias (DTAX *Discretionary Permanent Book-Tax Differences*) são destacados.

Para investigar os determinantes da evasão fiscal, os estudos utilizam uma variedade de variáveis de controle e contexto. Características da empresa, como tamanho (*SIZE - Size*), Retorno sobre Ativos (ROA - *Return on Assets*), alavancagem (LEV - *Leverage*), intensidade de P&D (RDINT - *R&D Intensity*) e operações no exterior (FOROP - *Foreign Operations*), são frequentemente incluídas.

Aspectos de governança corporativa, como independência do conselho (BOARDIND - *Board Independence*), propriedade institucional (INSTOWN - *Institutional Ownership*) e familiar (FAMOWN - *Family Ownership*), remuneração do CEO (CEOCOMP - *CEO Compensation*) e incentivos baseados em ações (EQINC - *Equity Incentives*), também são considerados.

Além disso, variáveis contextuais, como a natureza estatal da empresa (SOE - *State-Owned Enterprise*), a fiscalização tributária (TAXENF - *Tax Enforcement*), o desenvolvimento do mercado (MKDEV - *Market Development*) e o ambiente legal (LEGENV - *Legal Environment*), são relevantes para a compreensão do fenômeno.

Como métodos estatísticos comumente empregados nessas pesquisas, foram evidenciados Regressão com Dados em Painel, Modelos de Efeitos Fixos, Regressão por Mínimos Quadrados Ordinários e Pareamento por Escore de Propensão.

No Brasil, Santos et al. (2021) examinaram a relação entre os serviços tributários oferecidos por auditores e a evasão fiscal em empresas brasileiras. A pesquisa foi conduzida com um painel de empresas não financeiras listadas na B3, abrangendo o período de 2010 a 2017, e utilizou técnicas de regressão para análise de dados em painel.

A pesquisa considera como variável Dependente a Evasão Fiscal (*Tax Avoidance*), operacionalizada por meio de três *proxies*: ETR, Cash ETR e Gaap ETR esperando uma associação negativa de todas com os serviços tributários, indicando que empresas que utilizam esses serviços têm uma carga tributária menor; e BTD com uma expectativa de associação positiva, indicando que o uso de serviços tributários aumenta essa diferença (Santos et al. 2021).

A variável principal do estudo é o uso de serviços tributários fornecidos pela mesma empresa que realiza a auditoria. Representada por uma variável dummy, ela assume o valor 1 quando a empresa contrata um serviço tributário e 0, caso contrário.

O modelo empírico utiliza regressões para dados em painel, controlando variáveis como tamanho da empresa, alavancagem, ROA, *Big4*, Depreciação além de

efeitos setoriais e anuais. Esses controles ajudam a isolar o impacto dos serviços tributários sobre a evasão fiscal.

Os resultados revelam que empresas que utilizam os serviços tributários dos seus auditores apresentam menor ETR e Cash ETR, além de maior BTB. Isso sugere uma associação positiva entre o uso de serviços tributários e a evasão fiscal, conforme a hipótese principal do estudo. Esses achados são relevantes para o debate sobre a independência dos auditores e suas implicações para políticas públicas e regulatórias no Brasil (Santos et al. 2021).

O artigo de Shamil et al. (2024) investiga a relação entre as características do conselho de administração e a agressividade tributária das empresas listadas na Bolsa de Valores de Colombo, no Sri Lanka. Utilizaram 264 observações de empresas não financeiras listadas, de 2014 a 2019. A técnica de Sistema GMM (*Generalized Method of Moments*) dinâmico foi utilizada para testar as hipóteses e a técnica de *Propensity Score Matching* (PSM) para realizar análises adicionais.

A agressividade tributária, denominada TAGit no estudo, é avaliada utilizando diferentes taxas efetivas de imposto (ETRs), que incluem a Taxa Efetiva Total de Imposto (TETR), a Taxa Efetiva de Imposto Corrente (CUETR), a Taxa Efetiva de Imposto Consolidada (CETR) e a Taxa Efetiva de Imposto em Fluxo de Caixa (CFETR).

As variáveis independentes analisadas no estudo são diversas e refletem as dimensões estruturais e funcionais do conselho. O tamanho do conselho (BSZit) é medido pelo número total de diretores. A independência do conselho (BINit) é determinada pela proporção de diretores independentes presentes no conselho. A diversidade do conselho (BDit) é uma medida que abrange gênero, etnia, experiência e formação educacional dos membros. Além disso, a dualidade do CEO (RDit) é

considerada, indicando se a mesma pessoa ocupa as posições de CEO e presidente do conselho. (Shamil et al. 2024)

Adicionalmente, o estudo considera variáveis de controle relacionadas à firma em si, como o tamanho da firma (FSit), medido pelo logaritmo natural dos ativos totais, o retorno sobre os ativos (FPit) e a taxa de auditoria (AFit), que é calculada por meio do logaritmo natural da taxa de auditoria paga pela empresa. Estas variáveis permitem uma análise mais aprofundada de como a estrutura interna e as práticas de governança corporativa podem influenciar as estratégias fiscais das empresas.

Os resultados do estudo revelam que, apesar das taxas efetivas de imposto serem inferiores à taxa estatutária, o que sugere a existência de planejamento tributário, os efeitos das características do conselho de administração sobre a agressividade fiscal apresentam-se inconsistentes. Esta inconsistência indica que as práticas de governança corporativa podem ter um impacto limitado na agressividade fiscal das empresas analisadas no contexto do Sri Lanka (Shamil et al. 2024).

A conclusão do estudo ressalta que a influência da governança corporativa na agressividade tributária é restrita, o que é fundamental para os formuladores de políticas, reguladores e corpos profissionais que buscam desenvolver ou melhorar códigos de governança para promover maior transparência e responsabilidade fiscal nas empresas.

Martinez et al. (2024) investigaram a relação entre as práticas fiscais agressivas e a financeirização em empresas brasileiras não financeiras listadas na B3, entre 2009 e 2022. O estudo é relevante para entender como as empresas utilizam estratégias fiscais para manejar sua gestão financeira em períodos econômicos desafiadores, incluindo crises e pandemias.

Realizaram uma análise de 1.630 observações de empresa-ano, excluindo-se empresas financeiras, aquelas com prejuízos antes dos impostos, e *outliers*. Para tanto, utilizaram regressão linear em painel com efeitos fixos para ajustar por características específicas das empresas e variações anuais, permitindo uma análise detalhada da interação entre as variáveis ao longo do tempo e entre empresas (Martinez et al., 2024).

As variáveis dependentes utilizadas para avaliar a agressividade fiscal das empresas incluem as Diferenças de Impostos Contábeis Anormais (BTDA), a Taxa Efetiva de Impostos (ETR) e a Taxa Abrangente de Impostos sobre Valor Agregado (CVATR), sendo esta última especialmente desenvolvida para refletir as peculiaridades do sistema tributário brasileiro. As variáveis independentes, por outro lado, focam em medir a financeirização corporativa a partir da proporção de ativos financeiros em relação ao total de ativos da empresa (Martinez et al., 2024).

Além disso, o estudo incorpora variáveis de controle, como o tamanho da empresa, o setor de operação e as condições econômicas gerais, para assegurar que outros fatores que poderiam influenciar os resultados sejam considerados na análise. Estas variáveis ajudam a entender a complexa interação entre práticas fiscais agressivas e atividades de financeirização, dentro do contexto empresarial brasileiro. O estudo revela uma correlação positiva entre agressividade fiscal e financeirização corporativa em empresas brasileiras, indicando que práticas fiscais agressivas frequentemente acompanham maior envolvimento em atividades de financeirização.

Essa relação é robustecida por análises que incluem variáveis fictícias, com a Taxa Abrangente de Impostos sobre Valor Agregado (CVATR) provando ser uma métrica eficaz para avaliar a agressividade fiscal no Brasil. Conclui-se que a agressividade fiscal pode ser uma estratégia deliberada para maximizar retornos

financeiros, especialmente em períodos de incerteza econômica, e que tais práticas têm um impacto significativo na gestão financeira das empresas.

A Figura 1, demonstra uma síntese dos resultados, evidenciando as variáveis dependentes, independentes e resultados das associações analisadas nos estudos anteriores.

Figura 1 - Evidências empíricas da associação de agressividade tributária/evasão fiscal com outros fatores

Variável	Tipo	Estudos	Uso/Resultado	Associação
Prêmio Seguro D&O	Dependente	Donelson et al. (2022)	Proxy para risco de litígio tributário	↑ Positiva com agressividade fiscal
ETR (Taxa Efetiva) <i>Cash ETR</i>	Dependente	Santos et al. (2021)	Proxy para evasão fiscal	↓ Negativa com serviços tributários
BTDA	Dependente	Santos et al. (2021)	Proxy para evasão fiscal	↑ Positiva com serviços tributários
ETR (Taxa Efetiva); BTDA; CVATR	Dependente	Martinez et al. (2024)	Proxy para agressividade tributária	↑ Positiva com financeirização corporativa
Taxa Efetiva Total de Imposto (TETR) é equivalente à ETR; Taxa Efetiva de Imposto Corrente (CUETR); Taxa Efetiva de Imposto Consolidada (CETR); Taxa Efetiva de Imposto em Fluxo de Caixa (CFETR) é equivalente à CASG ETR.	Dependente	Shamil et al. (2024)	Proxy para agressividade tributária	Associação inconsistente com a dimensão estrutural e funcional do Conselho.
ETR ajustada ao setor e tamanho; <i>Cash ETR</i> ; UTB (benefícios fiscais incertos); <i>Tax Authority Settlements</i> (acordos com autoridades fiscais); <i>Tax Haven Payments</i> .	Independente	Donelson et al. (2022)	Medidas de agressividade fiscal	↑ Positiva com risco de litígio
Serviços Tributários (<i>Dummy</i>)	Independente	Santos et al. (2021)	1 = contrata serviço tributário	↑ Positiva com evasão fiscal
Tamanho do conselho; independência do conselho; diversidade do conselho; Dualidade do CEO (CEO e presidente).	Independente	Shamil et al. (2024)	Dimensões estruturais e funcionais do conselho	Associação inconsistente com a agressividade fiscal
% de ativos financeiros em relação ao total de ativos da empresa.	Independente	Martinez et al. (2024).	Financeirização corporativa	↑ Positiva com agressividade tributária

Fonte: autora (2024).

As variáveis de controle utilizadas nos estudos podem ser identificadas na Figura 2.

Figura 2 – Variáveis de controle utilizados na associação de agressividade tributária/evasão fiscal com outros fatores

Variável	Tipo	Estudos	Uso/Resultado	Associação
ROA; tamanho; alavancagem	Controle	Donelson et al. (2022); Santos et al. (2021);	Controle para risco empresarial (lucratividade, dimensão, estrutura de capital)	Variável de controle
Market to book.	Controle	Donelson et al. (2022)	Controle para risco empresarial	Variável de controle
Número de diretores de conselho; porcentagem de diretores independentes do conselho.	Controle	Donelson et al. (2022)	Controle para Estrutura de governança corporativa	Variável de controle
Risco de litígio de valores mobiliários enfrentado pela empresa e outros.	Controle	Donelson et al. (2022)	Controle para risco de litígio e outro	Variável de controle
Big4, Depreciação.	Controle	Santos et al. (2021)	Controles operacionais e de auditoria	Variável de controle
Desempenho da empresa (log dos ativos); retorno sobre os ativos; log. da taxa paga de auditoria.	Controle	Shamil et. al (2024)	Controles de desempenho e auditoria	Variável de controle
Tamanho da empresa; setor de operação; condições econômicas gerais	Controle	Martinez et al. (2024)	Controles diversos	Variável de controle

Fonte: autora (2024).

Com base na fundamentação teórica e nas evidências empíricas apresentadas na literatura, este estudo propõe a seguinte hipótese de pesquisa: **H₁: Existe uma associação positiva entre o nível de agressividade tributária e o volume de contencioso fiscal nas empresas brasileiras.**

Essa hipótese fundamenta-se na premissa de que empresas que adotam estratégias tributárias mais agressivas tendem a apresentar maior incidência de litígios fiscais, considerando os seguintes fatores:

H₁: Existe associação positiva entre o nível de agressividade tributária e o volume de contencioso fiscal nas empresas brasileiras.

Esta hipótese fundamenta-se considerando: a) a associação positiva comprovada entre agressividade fiscal e risco de litígio tributário, evidenciada tanto pelo prêmio de seguro D&O quanto por acordos com autoridades fiscais (Donelson et al., 2022); b) indicadores de agressividade tributária que podem levar a disputas fiscais, como evidenciado por diferentes métricas (ETR, BTD) em estudos anteriores (Santos et al., 2021; Martinez et al., 2024); e c) a complexidade das estratégias tributárias adotadas pelas empresas, que pode resultar em interpretações divergentes com as autoridades fiscais.

A verificação desta hipótese contribuirá para a compreensão da dinâmica entre as estratégias de planejamento tributário e seus impactos no contencioso fiscal das organizações.

3 METODOLOGIA

O estudo examina a relação entre agressividade tributária e a incidência de litígios fiscais em companhias brasileiras listadas na B3, contemplando o período de 2017 a 2022, escolhido por acessibilidade.

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva, pois busca identificar e analisar as características e comportamentos do fenômeno estudado, estabelecendo relações entre as variáveis sem manipulá-las. Em relação à abordagem do problema, caracteriza-se como quantitativa, utilizando técnicas estatísticas para o tratamento e análise dos dados.

No que tange aos procedimentos técnicos, adota-se a pesquisa documental, baseada em demonstrações financeiras, notas explicativas e demais documentos corporativos disponibilizados publicamente pelas empresas objeto do estudo.

3.1 SELEÇÃO DA AMOSTRA, COLETA DE DADOS E DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS

O estudo contempla 233 empresas não financeiras listadas na B3, distribuídas em 27 setores. Os dados foram extraídos da plataforma ComDinheiro® e complementados por coleta manual das notas explicativas, com processamento estatístico via software Stata®. Aplicou-se winsorização (2,5%) para mitigar valores extremos.

A análise emprega três modelos de regressão com dados em painel desbalanceado (811-1021 observações), utilizando como métricas de agressividade tributária: *Book-Tax Differences Anormais* (BTDA), *Effective Tax Rate* (ETR), *Tax-to-Value Added* (TTVA). Como variáveis de controle, incluem as *proxies* EBIT, Endividamento, ROE e Tamanho. Os passivos contingentes foram extraídos manualmente das notas explicativas.

3.2 MODELO ECONOMÉTRICO E VARIÁVEIS

3.2.1 Modelo econométrico

Para testar a hipótese H1, que relaciona agressividade tributária e contencioso fiscal, utilizou-se o modelo econométrico adaptado de Rodrigues (2023) e Zhu et al. (2023), expresso na Equação 1:

$$Litig_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AgrTrib_{i,t} + \beta_2 ROE_{i,t} + \beta_3 Endiv_{i,t} + \beta_4 Tam_{i,t} + \beta_5 EBIT_{i,t} + Empresa + Ano + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

A variável dependente Litig mensura o contencioso tributário das empresas analisadas. Como variável independente principal, AgrTrib captura a agressividade

tributária através de três métricas distintas (BTDA, ETR e TTVA), calculadas em diferentes horizontes temporais (1, 3 e 5 anos) para maior robustez dos resultados.

O modelo incorpora variáveis de controle fundamentadas nos estudos de Martinez e Reinders (2018), Xavier et al. (2022) e Rodrigues (2023): ROE (retorno sobre patrimônio líquido), Endiv (nível de endividamento), Tam (tamanho da empresa) e EBIT (lucro antes de juros e impostos).

Para controlar características não observáveis específicas das empresas e efeitos temporais, incluem-se efeitos fixos por empresa e ano. O termo ε representa o erro aleatório do modelo, capturando fatores não observáveis que podem influenciar o contencioso tributário.

3.3 VARIÁVEL DEPENDENTE

3.3.1 Litigiosidade Tributária (Litig)

A variável dependente Litig mensura o nível de envolvimento das empresas em contenciosos tributários, refletindo sua propensão a assumir riscos em disputas fiscais (Donelson et al., 2022). Wenwu et al. (2023) evidenciam que esta métrica captura práticas de redução tributária que, ao divergirem da interpretação legal vigente, resultam em maior volume de litígios entre contribuintes e autoridades fiscais.

$$\frac{(\textit{Provis\~ao fiscal}_t + \textit{Passivo contingete fiscal}_t)}{\textit{Ativo total}_t} \quad (2)$$

3.4 VARIÁVEL INDEPENDENTE

3.4.1 Agressividade Tributária (AgrTrib)

A mensuração da agressividade tributária, emprega três métricas complementares: (BTDA), (ETR) e (TTVA). A seleção desses indicadores objetivou a obtenção de uma avaliação abrangente da agressividade tributária, captando diferentes aspectos do comportamento fiscal das organizações.

As expressões matemáticas de cada métrica são apresentadas na sequência.

3.4.2 Abnormal Book Tax Differences (BTDA)

De acordo com Rodrigues (2023), o indicador BTDA ou BTDA anormal serve como uma medida substitutiva que emprega o desperdício derivado de uma regressão ordinária de mínimos quadrados (MQO) administrada pela BTDA. Esse resíduo captura a parcela discricionária das diferenças entre lucro contábil e lucro tributável. Quando as empresas adotam estratégias fiscais mais agressivas, o resíduo tende a aumentar, refletindo elevações nos acréscimos discricionários relacionados à agressividade tributária.

Apresenta-se a fórmula da BTDA

$$BTDA_{it} = \alpha TACC_{it} + \mu_i + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

3.4.3 Effective Tax Rate (ETR)

A ETR, é uma métrica que avalia a carga tributária efetiva das empresas, permitindo identificar práticas de planejamento tributário mais agressivo. Seu cálculo é dado pela razão entre a soma dos tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL) e o Lucro Antes do Imposto de Renda (LAIR) (Alcântara et al.; Rodrigues 2023; Wang et al., 2020).

$$ETR_{it} = \frac{DespesaIRPJ_{it} e\ CSSL_{it}}{LAIR_{it}} \quad (4)$$

3.4.4 Taxa de Tributação sobre o Valor Adicionado (TTVA)

A TTVA destaca-se como métrica relevante no contexto brasileiro por sua abrangência na mensuração da agressividade tributária (Alcântara et al., 2023; Martinez, 2017, 2019). Diferentemente de outras métricas, a TTVA contempla não apenas tributos sobre o lucro, mas também aqueles incidentes sobre receitas, oferecendo uma visão mais completa da carga tributária efetiva das organizações. Esta característica torna-a particularmente adequada para avaliar o *tax aggressiveness* no cenário fiscal brasileiro (Martinez, 2019).

$$TTVA_{it} = \frac{Carga\ Tributária\ da\ DVA_{it}}{Valor\ Adicionado\ Total\ a\ Distribuir_{it}} \quad (5)$$

3.5 VARIÁVEIS DE CONTROLE

O modelo incorpora variáveis de controle que influenciam o contencioso tributário:

a) **ROE** - mensura a eficiência na gestão dos recursos próprios e de terceiros (Xavier et al., 2022), calculado pela razão entre Lucro Líquido e Patrimônio Líquido.

$$\frac{(Lucro\ Líquido)}{Patrimônio\ Líquido} \quad (6)$$

b) **Endividamento (Endiv)** – conforme Bastos e Nakamura (2009), é determinado pela relação entre dívida total e ativo total. A tangibilidade dos ativos influencia a capacidade de contrair empréstimos e, conseqüentemente, os níveis de endividamento (Thies e Klock, 1992; Rajan e Zingales, 1995).

$$\frac{(\text{Passivo circulante}_t + \text{Passivo não circulante}_t)}{\text{Ativo total}_t} \quad (7)$$

c) **SIZE** - tamanho da firma constitui indicador relevante para análise da agressividade tributária, com impacto variável conforme a dimensão empresarial (Rodrigues, 2023).

d) **EBIT** - representa importante métrica de desempenho operacional (Pasin, 2004). Silva et al. (2022) destacam sua relevância, junto ao EBITDA, tanto na pesquisa acadêmica quanto na prática empresarial para avaliação da eficácia organizacional.

A Figura 3 resume as variáveis e a metodologia para analisar a relação entre agressividade tributária e litígios. Ele detalha as fórmulas, sinais esperados e as referências que embasam a escolha de cada variável (dependente, independente e de controle).

Figura 3 - Variáveis e controles utilizados no estudo

VARIÁVEL	TIPO	DESCRIÇÃO E FÓRMULAS	SINAL	PESQUISAS ANTERIORES
LITIG	VARIÁVEL DEPENDENTE	O contencioso tributário abrange o agregado de provisões e passivos fiscais contingentes divididos pelo total de ativos da corporação. <i>(Provisão fiscal_t + Passivo contingete fiscal_t)</i> <i>Ativo total_t</i>	+	Donelson et al. (2022), Wenwu et al. (2023)
BTDA	VARIÁVEL INDEPENDENTE	<i>Abnormal Book Tax Differences - BTDA</i> ou <i>BTD anormal</i> serve como uma medida substitutiva que emprega o desperdício derivado de uma regressão ordinária. <i>BTDA_{it} = αTACC_{it} + μ_i + ε_{it}</i>	+	Rodrigues (2023)
ETR	VARIÁVEL INDEPENDENTE	<i>Effective Tax Rate</i> - Esse indicador é calculado pela soma do IRPJ e da CSLL, divididos pelo lucro antes do imposto de renda. <i>ETR_{it} = $\frac{\text{Despesa IRPJ}_{it} + \text{CSLL}_{it}}{\text{LAIR}_{it}}$</i>	+	Wang et al. (2020), Alcântara et al. (2023), Rodrigues (2023)
TTVA	VARIÁVEL INDEPENDENTE	A alíquota do imposto de valor agregado é determinada pelo quociente da obrigação fiscal	+	Rodrigues (2023)

		nacional da (DVA) e o incremento cumulativo que está sujeito à distribuição. $\frac{\text{Carga Tributária da DVA}_{it}}{\text{Valor Adicionado Total a Distribuir}_{it}}$		
ROE	CONTROLE	Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE) – é o resultado da operação resultados obtidos com a gestão dos recursos dos proprietários e esternos em prol de aumentar interesses para os acionistas $\frac{(\text{Lucro Líquido})}{\text{Patrimônio Líquido}}$	+	Xavier et al. (2022)
ENDIV	CONTROLE	O endividamento é determinado pela divisão da dívida da empresa pelo total de ativos (Passivo circulante t + Passivo não circulante t) $\frac{\text{Passivo circulante } t + \text{Passivo não circulante } t}{\text{Ativo total } t}$	+	Bastos et al. (2009), Medeiros et al. (2008)
SIZE	CONTROLE	Tamanho da Empresa - é derivado do logaritmo natural dos ativos totais de uma empresa	+	Wang et al. (2020), Martinez et al. (2018)
EBIT	CONTROLE	<i>Earning Before Interest and Taxes</i> - Lucro antes de juros e impostos - LAJIR.	+	Pasin (2004)

Fonte: Nascimento (2020).

4 DISCUSSÃO E RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados dos testes estatísticos realizados. Contudo, antes de aprofundar nesses resultados, são demonstradas as estatísticas descritivas dos dados utilizados.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A Tabela 1 oferece uma análise estatística descritiva das variáveis empregadas neste estudo, abrangendo várias medidas de centralidade e dispersão, as quais revela padrões no comportamento tributário e financeiro das empresas estudadas.

As medidas de tendência central incluídas são a média e a mediana (segundo quartil, representando 50% dos dados). Para avaliar a dispersão, a tabela apresenta o desvio padrão. Além disso, são fornecidos o valor mínimo e o máximo observados

para cada variável, bem como os primeiros (25%) e terceiros quartis (75%), que ajudam a entender a distribuição dos dados entre os quartos inferior e superior da amostra

Tabela 1 - Estatística descritiva das variáveis utilizadas no estudo

Variável	Obs.	Média	Desvio padrão	Min	Max	P25	P50	P75
LITIG	1021	0,1504	0,4236	0,0002	3,6072	0,0173	0,0483	0,1282
BTDA	1008	0,0065	0,1001	-0,4354	0,3177	-0,0043	0,0189	0,0421
BTDA1	1008	-0,0002	0,0973	-0,4369	0,2345	-0,0067	0,0153	0,0375
BTDA3	1008	-0,0050	0,0859	-0,4035	0,1511	-0,0079	0,0106	0,0321
BTDA5	1008	-0,0060	0,0789	-0,3888	0,1345	-0,0078	0,0081	0,0290
ETR	811	0,2269	0,1714	0,0000	0,8657	0,1096	0,2198	0,3008
ETR1	811	0,2874	0,4213	0,0000	3,1293	0,0952	0,2272	0,3080
ETR3	811	0,3131	0,5147	0,0000	3,7893	0,1040	0,2266	0,3161
ETR5	817	0,3081	0,4286	0,0000	2,6275	0,1122	0,2303	0,3130
TTVA	1021	0,2786	0,2202	0,0000	1,0880	0,1333	0,2498	0,3744
TTVA1	1021	0,2782	0,2185	0,0000	1,0483	0,1309	0,2482	0,3785
TTVA3	1021	0,2694	0,2025	0,0000	0,8381	0,1344	0,2374	0,3691
TTVA5	1021	0,2677	0,2005	0,0000	0,8728	0,1288	0,2385	0,3591
ROE	1021	9,1068	3,4287	-1,5311	151,7844	0,0000	8,6388	18,7531
ENDIV	1021	0,7520	0,5104	0,1377	3,0830	0,4966	0,6511	0,7847
SIZE	1021	8,6068	1,7493	4,8707	12,7417	7,3251	8,5462	9,9171
EBIT	1021	1757,9020	4553,9180	-951,4050	34231,8600	38,8795	388,5425	1566,9740

Fonte: Elaborada pela autora a partir de dados da pesquisa (2024).

Notas: A litigiosidade é uma métrica que abrange o agregado de provisões e passivos fiscais contingentes divididos pelo total de ativos da corporação, as variáveis BTDA, ETR, TTVA irão mensurar a agressividade tributária do modelo da pesquisa, enquanto ROE, ENDIV, SIZE e EBIT são os controles que causarão efeitos na relação da litigiosidade com agressividade tributária.

4.2 LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA (LITIG)

Os dados demonstram que o contencioso tributário (variável dependente LITIG) apresenta uma média de 15,04% dos ativos totais comprometidos com provisões e passivos fiscais contingentes, revelando uma distribuição marcadamente assimétrica à direita (média 0,1504 > mediana 0,0483) com alta variabilidade (desvio padrão 0,4236). Esta dispersão expressiva indica um padrão onde a maioria das empresas mantém níveis baixos a moderados de provisões, com valores mínimos chegando a 0,02%, enquanto algumas apresentam valores excepcionalmente elevados, alcançando até 360,72% dos ativos totais.

Esse comportamento está alinhado com os achados de Martinez (2017), sugerindo que enquanto algumas empresas mantêm práticas de planejamento tributário dentro dos limites legais para evitar notificações das autoridades fiscais, outras se envolvem em disputas legais mais intensas. Conforme apontado por Martinez (2017) e Rodrigues (2023), esta variação significativa reflete diferentes estratégias de gestão tributária adotadas pelas empresas, desde abordagens mais conservadoras até posturas mais agressivas em relação ao contencioso fiscal.

4.3 MÉTRICAS DE AGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

A análise da agressividade fiscal através das diferentes métricas revela padrões temporais distintos. O BTDA atual apresenta média de 0,65%, enquanto seus valores históricos (BTDA1, BTDA3 e BTDA5) exibem médias negativas, variando de 0,01 a -0,01, indicando redução na agressividade fiscal ao longo do tempo. Conforme Chaudhry (2021), este comportamento alinha-se com estratégias de mitigação de riscos e manutenção de fluxo de caixa.

A Taxa de Tributação Efetiva (ETR) demonstra variação temporal significativa: a ETR atual é 22,69%, enquanto suas medidas históricas (ETR1, ETR3 e ETR5) apresentam percentuais de 28,74%, 31,31% e 30,81%. Martinez et al. (2018) indica que alíquotas médias efetivas maiores sugerem menor propensão à evasão fiscal. A ETR atual, posicionada abaixo da alíquota nominal combinada de IRPJ/CSLL (34%), indica a adoção de práticas de planejamento tributário, como observado por Wang et al. (2020).

A Carga Tributária em Relação ao Valor Adicionado (TTVA) e suas variações temporais (TTVA1, TTVA3 e TTVA5) apresentam estabilidade, com médias entre 26,77% e 27,86%. Martinez (2019) associa médias mais elevadas de TTVA a níveis

mais baixos de agressividade tributária. Na comparação entre métricas, a TTVA (27,86%) apresenta valores superiores à ETR (22,69%) e BTDA (0,65%). Martinez (2017) atribui esta diferença ao fato da TTVA considerar a tributação em todas as esferas governamentais, proporcionando uma medida mais abrangente da carga tributária.

A análise conjunta das três métricas sugere um cenário onde as empresas adotam práticas moderadas de planejamento tributário, evidenciado pela ETR abaixo da alíquota nominal, mas mantêm um nível controlado de agressividade fiscal, como demonstrado pela estabilidade do TTVA e pela tendência de redução do BTDA ao longo do tempo. Este comportamento indica uma busca por equilíbrio entre eficiência tributária e gestão de riscos fiscais.

4.3.1 Os controles (ROE, ENDIV, SIZE, EBIT)

A análise das variáveis de controle revela padrões na estrutura financeira e operacional das empresas. O ROE apresenta média de 9,11, com desvio padrão de 3,43, indicando variação na rentabilidade entre as empresas. O endividamento (ENDIV) mostra média de 0,75, sinalizando que 75,20% dos recursos são de capital de terceiros, com valores entre 0,14 e 3,08. Conforme Donelson et al. (2022), este nível de endividamento pode indicar maior propensão ao envolvimento em litígios tributários.

O tamanho das empresas (SIZE), medido pelo logaritmo natural dos ativos totais, apresenta média de 8,61 e mediana de 8,55, variando de 4,87 a 12,74. O EBIT mostra média de 1.757,90 e desvio padrão de 4.553,92, com valores entre -951,41 e 34.231,86, refletindo diferenças no desempenho operacional. A análise temporal indica variação na agressividade tributária, evidenciada pelas defasagens das

métricas de BTDA e ETR. A litigiosidade tributária também apresenta variação entre as empresas.

Os resultados sugerem um ambiente empresarial diversificado, onde o alto nível de endividamento (75,20%) indica que as empresas assumem riscos financeiros e tributários significativos. A variabilidade do ROE e EBIT demonstra diferentes níveis de eficiência operacional e capacidade de geração de valor, enquanto a dispersão no tamanho das empresas (SIZE) indica uma amostra que abrange diferentes portes empresariais.

Para estabelecer relações conclusivas entre agressividade e litigiosidade tributária, análises estatísticas adicionais, como correlações e regressões foram realizadas, visando comprovar a relação positiva entre as variáveis estudadas.

4.4 MATRIZ DE CORRELAÇÃO

A Tabela 2 apresenta as correlações de Pearson e Spearman entre as variáveis do estudo, permitindo uma análise inicial das relações entre litigiosidade, agressividade tributária e as variáveis de controle.

A análise da matriz de correlação revela padrões complexos entre litigiosidade e as diferentes métricas de agressividade tributária. A Litigiosidade (LITIG) apresenta correlação negativa e significativa com BTDA (-0,070** Pearson e -0,226*** Spearman), padrão que se mantém nas suas variações temporais: BTDA1 (-0,049 e -0,248***), BTDA3 (-0,058* e -0,340***) e BTDA5 (-0,066* e -0,361***), sugerindo que maior agressividade tributária está associada a menor litigiosidade quando medida por estas métricas.

Em contraste, a correlação com TTVA é positiva e significativa (0,183*** Pearson e 0,179*** Spearman), indicando uma relação direta entre agressividade tributária e litigiosidade quando mensurada por este indicador.

A ETR apresenta resultados mistos, com correlação positiva por Pearson (0,057) e negativa por Spearman (-0,125***), tendência que se reflete em suas variações: ETR1 (-0,015 e -0,034), ETR3 (-0,071** e -0,019) e ETR5 (-0,085** e 0,003).

Estas evidências têm implicações importantes para a compreensão da relação entre agressividade tributária e litigiosidade. O BTDA emerge como um indicador mais confiável e consistente, especialmente em horizontes temporais mais longos, enquanto a ETR apresenta resultados mais voláteis.

A análise das correlações entre as métricas temporais de agressividade tributária demonstra uma forte consistência ao longo do tempo. O BTDA e suas variações defasadas (BTDA1, BTDA3 e BTDA5) apresentam correlações positivas e significativas entre si, com coeficientes de Pearson que variam de 0,534*** a 0,893*** e coeficientes de Spearman entre 0,572*** e 0,901***. Esses resultados indicam que o BTDA é uma métrica altamente estável, refletindo práticas consistentes de agressividade tributária pelas empresas ao longo dos anos analisados.

Adicionalmente, as métricas TTVA e suas defasagens (TTVA1, TTVA3 e TTVA5) exibem correlações positivas fortes entre si, com coeficientes de Pearson variando de 0,631*** a 0,913*** e coeficientes de Spearman entre 0,644*** e 0,924***. Esses resultados reforçam que o TTVA, assim como o BTDA, é uma métrica que reflete práticas estáveis de agressividade tributária por parte das empresas ao longo do tempo.

O ETR e suas defasagens (ETR1, ETR3 e ETR5) também apresentam correlações positivas, embora de magnitude moderada em comparação ao BTDA e TTVA. As correlações de Pearson variam entre 0,294*** e 0,661***, enquanto as de Spearman oscilam entre 0,315*** e 0,678***. Essa moderação sugere que, embora o ETR também seja uma métrica consistente ao longo do tempo, ele pode capturar aspectos do comportamento tributário que são menos estáveis em comparação às outras métricas.

Essas correlações têm importantes implicações. A forte consistência entre as métricas temporais sugere que as empresas mantêm padrões de comportamento tributário persistentes, indicando que suas práticas de agressividade tributária são estruturais e não circunstanciais. Além disso, os altos coeficientes de correlação validam a confiabilidade de BTDA, ETR e TTVA como medidas de agressividade tributária. No entanto, as diferenças na força das correlações indicam que métricas como BTDA e TTVA capturam aspectos mais estáveis do comportamento tributário das empresas, enquanto o ETR é mais suscetível a variações ao longo do tempo.

4.4.1 Outras observações

ENDIV (Endividamento) teve uma forte correlação negativa com BTDA, BTDA1, BTDA3 e BTDA5. Isso sugere que as sociedades com níveis mais altos de endividamento apontam um menor grau de agressividade tributária. *SIZE* (Tamanho da firma) apresentou conexão positiva com BTDA, BTDA1, BTDA3 e BTDA5, o que sugere que corporações maiores geralmente apresentam uma maior inclinação para se engajar em práticas agressivas em termos fiscais.

Os resultados das correlações revelam padrões importantes nas relações entre as variáveis estudadas. O endividamento (ENDIV) demonstra uma forte correlação

negativa com as métricas BTDA e suas defasagens, com coeficientes chegando a $-0,729^{***}$ (Spearman) para BTDA5, indicando que empresas mais endividadas tendem a apresentar menor agressividade tributária. Ademais, o ENDIV apresenta uma robusta correlação positiva com LITIG ($0,480^{***}$ Spearman), sugerindo que empresas com maior endividamento tendem a apresentar maior litigiosidade tributária.

Quanto ao tamanho da empresa (SIZE), observa-se uma relação positiva, embora moderada, com as métricas BTDA (correlações entre $0,175^{***}$ e $0,241^{***}$), indicando que empresas maiores tendem a apresentar maior agressividade tributária. É interessante notar que SIZE apresenta uma forte correlação com EBIT ($0,828^{***}$ Pearson), e sua relação com LITIG mostra resultados distintos entre as métricas: positiva em Pearson ($0,176^{***}$) e negativa em Spearman ($-0,115^{***}$), sugerindo uma relação complexa entre tamanho empresarial e litigiosidade.

A análise das relações entre litigiosidade (LITIG) e as diferentes métricas de agressividade tributária (BTDA, TTVA e ETR) revela padrões complexos e significativos. A correlação negativa entre LITIG e BTDA indica que empresas com maior agressividade tributária tendem a apresentar menor litigiosidade. A diferença marcante entre os coeficientes de Pearson ($-0,070^{**}$ a $-0,066^*$) e Spearman ($-0,226^{***}$ a $-0,361^{***}$) sugere uma relação não-linear entre estas variáveis. O coeficiente de Spearman mais robusto indica que a relação é mais forte quando consideramos a ordem das observações do que seus valores absolutos. Ademais, as correlações se intensificam nas defasagens temporais (BTDA3 e BTDA5), sugerindo que o efeito da agressividade tributária na litigiosidade é mais pronunciado no longo prazo.

Quanto à relação entre LITIG e TTVA, observa-se uma correlação positiva consistente tanto em Pearson ($0,161^{***}$ a $0,183^{***}$) quanto em Spearman ($0,138^{***}$ a $0,182^{***}$), indicando que empresas com maior carga tributária em relação ao valor

adicionado tendem a apresentar maior litigiosidade. A similaridade entre os coeficientes de Pearson e Spearman sugere uma relação mais linear e estável. A magnitude semelhante das correlações ao longo do tempo (TTVA1, TTVA3, TTVA5) indica que esta relação se mantém persistente.

A relação entre LITIG e ETR apresenta-se mais complexa e menos conclusiva. As correlações são mais fracas e mostram resultados mistos, variando em Pearson de não significativas a levemente significativas (0,057 a -0,085**), e em Spearman apresentando valores negativos baixos (-0,125*** para ETR) ou não significativos. Esta inconsistência sugere que a taxa efetiva de tributação tem uma relação menos clara com a litigiosidade.

Estas evidências sugerem um cenário onde empresas mais agressivas tributariamente (alto BTDA) tendem a evitar litígios, possivelmente por adotarem estratégias mais sofisticadas de planejamento tributário. Por outro lado, empresas com maior carga tributária relativa ao valor adicionado (alto TTVA) tendem a se envolver mais em litígios, possivelmente como forma de contestar essa maior carga. A taxa efetiva de tributação (ETR) não se mostra um preditor consistente de litigiosidade, sugerindo que outros fatores são mais relevantes para determinar o comportamento litigioso das empresas.

Figura 4 - Matriz de Correlações e Interpretações das Variáveis de Agressividade Tributária, Litigiosidade e Indicadores Financeiros

Variável	Coefficiente Pearson	Coefficiente Spearman	Interpretação
LITIG - BTDA	-0,066* a - 0,070**	-0,226*** a -0,361***	Relação negativa, não-linear. Empresas mais agressivas tendem a evitar litígios
LITIG - TTVA	0,161*** a 0,183***	0,138*** a 0,182***	Relação positiva consistente. Maior carga tributária associada a maior litigiosidade
LITIG - ETR	0,057 a - 0,085**	-0,125***	Correlações fracas e mistas. Relação pouco conclusiva
ENDIV - BTDA	-0,365*** a - 0,375***	-0,578*** a -0,729***	Forte correlação negativa. Empresas mais endividadas com menor agressividade
ENDIV - LITIG	0,206***	0,480***	Correlação positiva. Maior endividamento associado a maior litigiosidade

SIZE - BTDA	0,122*** 0,216***	a a	0,175*** 0,241***	a a	Correlação positiva moderada. Empresas maiores tendem a maior agressividade
SIZE - LITIG	0,176***		-0,115***		Resultados mistos indicando relação complexa
SIZE - EBIT	0,828***		-		Correlação positiva forte
ROE - BTDA	Positiva significativa		Positiva significativa		Relação moderada entre rentabilidade e agressividade
EBIT - BTDA	Positiva significativa		Positiva significativa		Maior lucro operacional associado a maior agressividade

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 2 - Correlação de Pearson e Spearman

Variáveis	LITIG	BTDA	BTDA1	BTDA3	BTDA5	ETR	ETR1	ETR3	ETR5	TTVA	TTVA1	TTVA3	TTVA5	ROE	ENDIV	SIZE	EBIT
LITIG	1	-0,070**	-0,049	-0,058*	-0,066*	0,057	-0,015	-0,071**	-0,085**	0,183***	0,161***	0,161***	0,164***	-0,036	0,206***	0,176***	0,132***
BTDA	-0,226***	1	0,654***	0,583***	0,534***	-0,168***	-0,024	0,009	0,003	-0,013	0,0024	-0,000	-0,013	0,408***	-	0,122***	0,345***
BTDA1	-0,248***	0,646***	1	0,805***	0,714***	-0,066*	-0,075**	0,001	0,006	0,073**	-0,001	0,011	0,017	0,300***	-	0,168***	0,329***
BTDA3	-0,340***	0,580***	0,831***	1	0,893***	-0,016	-0,044	-0,003	0,020	0,089**	0,049	0,021	0,034	0,265***	-	0,215***	0,362***
BTDA5	-0,361***	0,554***	0,719***	0,907***	1	-0,012	-0,004	0,048	0,076**	0,077**	0,041	0,023	0,025	0,239***	-	0,216***	0,347***
ETR	-0,125***	0,069**	-0,000	0,012	0,007	1	0,433***	0,331***	0,294***	0,232***	0,208***	0,176***	0,166***	-0,087**	0,042	0,158***	0,193***
ETR1	-0,034	0,029	0,048	0,038	0,024	0,144***	1	0,661***	0,539***	0,210***	0,246***	0,211***	0,198***	0,046	-0,012	0,205***	0,240***
ETR3	-0,019	0,031	0,068*	0,068*	0,049	0,097***	0,510***	1	0,807***	0,168***	0,228***	0,214***	0,212***	0,128***	0,005	0,111***	0,177***
ETR5	0,003	0,027	0,057	0,095***	0,103***	0,087**	0,383***	0,749***	1	0,114***	0,167***	0,169***	0,172***	0,059	0,023	0,076**	0,122***
TTVA	0,179***	0,042	0,161***	0,099***	0,033	0,114***	0,100**	0,033	0,013	1	0,802***	0,708***	0,631***	0,244***	-0,039	0,118***	0,1575***
TTVA1	0,182***	0,039	-0,008	0,004	-0,048	0,113***	0,084**	0,043	0,027	0,735***	1	0,842***	0,757***	0,226***	-0,017	0,127***	0,152***
TTVA3	0,138***	0,007	0,007	0,000	-0,029	0,118***	0,078**	0,053	0,040	0,625***	0,814***	1	0,913***	0,177***	0,008	0,080**	0,099***
TTVA5	0,155***	0,017	0,019	0,010	-0,041	0,114***	0,065*	0,064*	0,052	0,501***	0,676***	0,857***	1	0,153***	0,031	0,064*	0,093***
ROE	0,062*	0,125***	0,103***	0,099***	0,077**	-0,053	-0,025	0,068*	-0,007	0,012	0,018	0,045	0,042	1	-0,024	0,139***	0,311***
ENDIV	0,480***	-0,578***	-0,620***	-	0,703***	-0,729***	-0,083**	-0,041	0,011	0,000	-0,046	0,023	0,027	0,060*	0,019	1	-0,042
SIZE	-0,115***	0,175***	0,183***	0,229***	0,241***	0,086**	0,040	-0,034	-0,050	0,118***	0,113***	0,091***	0,081**	0,101***	-	1	0,828***
EBIT	-0,007	0,170***	0,137***	0,128***	0,120***	0,060*	-0,014	-0,103***	-0,144***	0,103***	0,103***	0,090**	0,099***	0,187***	-0,082**	0,564***	1

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota 1: Correlações entre as variáveis na área branca e cinzenta utilizando os coeficientes de Pearson e Spearman, respectivamente.

Nota 2: A LITIG é uma métrica que abrange as provisões e passivos fiscais contingentes divididos pelo total de ativos da corporação; a BTDA (*Abnormal Book Tax Differences*) ou BTDA Anormal é uma proxy que utiliza o resíduo resultante de uma regressão de mínimos quadrados ordinários (MQO); a ETR - *Effective Tax Rate* é calculada pela soma do IRPJ e da CSLL, divididos pelo lucro antes do imposto; a TTVA representa a taxa tributária de valor agregado, que é calculada pela divisão entre a carga tributária da DVA e o valor adicionado total a distribuir; as variáveis BTDA, ETR, TTVA irão mensurar a agressividade tributária do modelo da pesquisa; O ROE - Retorno sobre o Patrimônio Líquido, é o resultado da operação resultados obtidos com a gestão dos recursos próprios e de terceiros em benefício dos acionistas; o ENDIV representa o endividamento é determinado pela divisão da dívida da empresa pelo total de ativos; SIZE é o tamanho da empresa, derivado do logaritmo natural dos ativos totais de uma empresa; o EBIT - *Earning Before Interest and Taxes* é o lucro antes de juros e impostos - LAJIR. As métricas ROE, ENDIV, SIZE e EBIT são os controles que causarão efeitos na relação da litigiosidade com agressividade tributária. As correlações com um asterisco (*) são significativas com 10% de significância, correlações com dois asteriscos (**) são significativas com 5% de significância e correlações com três asteriscos (***) são significativas com 1% de significância.

4.5 RESULTADO DA REGRESSÃO

A Tabela 3 elucida os resultados de regressões lineares múltiplas conduzidas em dados de painel desbalanceados, com o objetivo de avaliar a influência da agressividade fiscal (BTDA e suas defasagens) na litigiosidade tributária (LITIG). A exposição dos resultados aqui delineados é articulada nas seções subsequentes.

A análise temporal dos coeficientes BTDA revela um padrão dinâmico na relação entre agressividade tributária e litigiosidade. No ano corrente, o coeficiente positivo (0,6182^{***}) indica que empresas mais agressivas tributariamente apresentam maior litigiosidade imediata. Este impacto se intensifica no primeiro ano (0,8292^{***}) e se mantém elevado no terceiro ano (0,8203^{***}), demonstrando que os efeitos das estratégias tributárias agressivas se acumulam e atingem seu ápice no médio prazo. No quinto ano, embora ainda significativo, o coeficiente reduz para 0,5366^{***}, sinalizando uma atenuação gradual dos efeitos no longo prazo.

O padrão observado sugere que as estratégias tributárias agressivas iniciam um ciclo de contestações que se intensifica nos anos subsequentes, possivelmente refletindo o tempo necessário para identificação e questionamento dessas práticas pelas autoridades fiscais. A diminuição do impacto no quinto ano pode indicar tanto a resolução de disputas anteriores quanto a menor probabilidade de contestação de práticas mais antigas.

As variáveis de controle apresentam resultados consistentes em todos os modelos. A rentabilidade (ROE) mostra um coeficiente negativo (-0,0010^{***}), indicando que empresas mais rentáveis tendem a apresentar menor litigiosidade tributária, possivelmente pela capacidade de implementar estratégias tributárias mais

elaboradas. O tamanho da empresa (SIZE) apresenta coeficientes negativos (-0,0237*** a -0,0287***), sugerindo que empresas maiores, com melhor estrutura de governança tributária, demonstram menor propensão à litigiosidade.

O endividamento (ENDIV) apresenta coeficientes positivos (0,3990*** a 0,4318***), indicando relação entre o nível de endividamento e a litigiosidade. Esta relação pode decorrer da pressão financeira que leva as empresas a adotarem estratégias tributárias mais arriscadas. O lucro operacional (EBIT) apresenta coeficientes positivos (8.44e-06*** a 9.96e-06***), sugerindo que uma maior base tributável está associada a mais contestações fiscais.

A análise estatística dos modelos apresenta R² ajustados entre 0,1882 e 0,2074, indicando que cerca de 20% da variação na litigiosidade é explicada pelos modelos. Os valores F (47,69*** a 53,71***) e os VIFs entre 1,34 e 1,64 confirmam a validade estatística dos modelos e a ausência de multicolinearidade.

Tabela 3 - Regressão linear múltipla - BTDA

MODELO:				
$Litig_{it} = \beta_0 + \beta_1 AgrTrib_{it} + \beta_2 ROE_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ENDIV_{it} + \beta_5 EBIT_{it} + \varepsilon_{it}$				
Variável	LITIG (1)	LITIG (2)	LITIG (3)	LITIG (4)
BTDA	0,6182***	-	-	-
BTDA1	-	0,8292***	-	-
BTDA3	-	-	0,8203***	-
BTDA5	-	-	-	0,5366***
ROE	-0,0010***	-0,0010***	-0,0010***	-0,0010***
SIZE	-0,0237***	-0,0266***	-0,0287***	-0,0274***
ENDIV	0,3992***	0,4282***	0,4318***	0,3990***
EBIT	8.44e-06***	8.97e-06***	9.89e-06***	9.96e-06***
CONST.	0,4384**	0,0509**	0,0676**	0,0791**
Obs.	1008	1008	1008	1008
Valor F	51,16***	53,71***	50,72***	47,69***
R ² Adj	0,1994	0,2074	0,1980	0,1882
VIF	1,34	1,40	1,56	1,64

Fonte: Elaborada pela autora.

Nota1: LITIG (1) é a agressividade tributária no ano corrente; LITIG (2) é a agressividade tributária com 1 ano de defasagem; LITIG (3) é a agressividade tributária com 3 anos de defasagem; LITIG (4) é a agressividade tributária com 5 anos de defasagem.

Nota2: Significância ao nível de 1% (***), 5% (**) e 10% (*). As variáveis não significativas obtiveram p-valor maior que 10%.

4.5.1 Controles

ROE teve um coeficiente negativo em todos os modelos, sugerindo que um maior retorno sobre o patrimônio está associado a uma menor litigiosidade.

SIZE também apresentou coeficiente negativo, indicando que empresas maiores (em termos de tamanho) tendem a ter menor litigiosidade tributária.

ENDIV e EBIT tiveram coeficientes positivos, indicando que um maior endividamento e um maior lucro operacional estão associados a uma maior litigiosidade tributária.

Os resultados apontaram que os valores de R^2 ajustado variaram de 0,1882 a 0,2074, o que indica que os modelos explicaram uma proporção moderada da variação na litigiosidade tributária.

Os valores F foram todos significativos ao nível de 1%, indicando que os modelos foram estatisticamente significativos. Os VIFs (*Variance Inflation Factor*) foram todos menores que 10, o que sugere que a multicolinearidade não é um problema significativo nos modelos.

Além disso, a agressividade tributária, tanto no exercício corrente quanto em anos anteriores, impactou a litigiosidade tributária à medida que a defasagem aumenta, mas ainda é relevante mesmo cinco anos depois. Adicionalmente, características das empresas, como retorno sobre o patrimônio, tamanho, endividamento e lucro operacional, também influenciam a litigiosidade tributária.

Os resultados mostram a interação entre agressividade tributária, litigiosidade e características empresariais, contribuindo para a compreensão dos determinantes do comportamento tributário das empresas e suas consequências. A análise temporal indica que as decisões tributárias têm impactos que se estendem por vários períodos,

com fatores financeiros e operacionais influenciando o perfil de litigiosidade tributária das empresas.

4.6 TESTE DE ROBUSTEZ

O teste de robustez realizado através de regressões lineares múltiplas forneceu evidências sobre a relação entre agressividade tributária e litigiosidade fiscal. Esta análise complementar reforçou a validade dos resultados principais do estudo, utilizando diferentes métricas e defasagens temporais para verificar a estabilidade das relações encontradas.

Na análise da ETR, os resultados demonstraram uma relação inversa significativa entre a taxa de tributação efetiva e a litigiosidade no ano corrente (-0,2123***). Este achado sugere que quanto mais agressiva a postura tributária da empresa (menor ETR), maior a probabilidade de litígios fiscais. O efeito se mostrou mais forte no curto prazo, com a significância estatística diminuindo nas defasagens temporais maiores, indicando que o impacto da agressividade tributária tende a se diluir ao longo do tempo.

Tabela 4 - Regressão linear múltipla - ETR

MODELO:				
$Litig_{it} = \beta_0 + \beta_1 AgrTrib_{it} + \beta_2 ROE_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ENDIV_{it} + \beta_5 EBIT_{it} + \varepsilon_{it}$				
Variável	LITIG (1)	LITIG (2)	LITIG (3)	LITIG (4)
<i>ETR</i>	-0,2123***	-	-	-
<i>ETR1</i>	-	0,0642*	-	-
<i>ETR3</i>	-	-	0,0234	-
<i>ETR5</i>	-	-	-	0,0269
ROE	-0,0119***	-0,0010**	-0,0000	-0,0010*
SIZE	-0,0243***	-0,0271***	-0,0226**	-0,0183*
ENDIV	0,4111***	0,3798***	0,3560***	0,3045***
EBIT	9.55e-06***	9.96e-06***	8.00e-06**	6.77e-06*
CONST.	0,1104**	0,0875*	0,0752*	0,0797*
Obs.	807	806	807	813
Valor F	52,38***	41,02***	30,33***	22,76***
R ² Adj	0,2417	0,1991	0,1539	0,1182
VIF	1,21	1,21	1,20	1,19

Fonte: Elaborada pela autora.

Nota1: LITIG (1) é a agressividade tributária no ano corrente; LITIG (2) é a agressividade tributária com 1 ano de defasagem; LITIG (3) é a agressividade tributária com 3 anos de defasagem; LITIG (4) é a agressividade tributária com 5 anos de defasagem.

Nota2: Significância ao nível de 1% (***), 5% (**) e 10% (*). As variáveis não significativas obtiveram p-valor maior que 10%.

Quando analisada a TTVA, observou-se um padrão diferente, mas igualmente revelador. O coeficiente positivo e significativo (0,2743***) no ano corrente, mantendo-se significativo mesmo com defasagens de até 5 anos, sugere uma relação mais duradoura entre a carga tributária total e a litigiosidade. Este resultado indica que a complexidade da estrutura tributária em relação ao valor adicionado tem um impacto persistente na geração de controvérsias fiscais.

As variáveis de controle apresentaram comportamento consistente em ambos os modelos. O tamanho da empresa (SIZE) mostrou relação negativa com a litigiosidade, sugerindo que empresas maiores podem ter melhores estruturas de compliance fiscal. O endividamento (ENDIV) e o resultado operacional (EBIT) apresentaram relação positiva, indicando que empresas mais alavancadas e lucrativas tendem a enfrentar maior litigiosidade tributária.

A análise dos indicadores estatísticos fortalece a robustez e confiabilidade dos resultados obtidos. O R^2 ajustado, variando entre 11,82% e 24,17%, embora possa parecer moderado em termos absolutos, está alinhado com estudos empíricos na área tributária (Graham et al., 2014; Hanlon et al., 2005; Martinez; Silva, 2017), onde a complexidade e multiplicidade de fatores que influenciam o comportamento fiscal das empresas tornam natural a obtenção de coeficientes de determinação nesta faixa. É importante ressaltar que em estudos de natureza social e comportamental, como os relacionados à tributação, valores de R^2 ajustado nesta magnitude são considerados aceitáveis e informativos.

A significância estatística dos testes F ao nível de 1% em todos os modelos fornece forte evidência da adequação global das regressões, rejeitando a hipótese nula de que todos os coeficientes são simultaneamente iguais a zero. Este resultado valida a especificação dos modelos e confirma que as variáveis independentes selecionadas, em conjunto, têm poder explicativo significativo sobre a litigiosidade tributária.

Os Fatores de Inflação da Variância (VIF) próximos a 1,20 são particularmente relevantes, pois estão bem abaixo do limite crítico de 10 comumente aceito na literatura.

Estes valores indicam ausência de multicolinearidade prejudicial entre as variáveis explicativas, garantindo que os coeficientes estimados são confiáveis e não sofrem de distorções causadas por correlações excessivas entre as variáveis independentes. Esta estabilidade nos indicadores de multicolinearidade reforça a robustez das estimativas e a validade das inferências realizadas.

A Tabela 5 apresenta os resultados dos testes de robustez utilizando a métrica TTVA (Tributação Total sobre Valor Adicionado) como medida alternativa de agressividade tributária. As análises foram conduzidas através de quatro modelos de regressão, contemplando o ano corrente e defasagens de 1, 3 e 5 anos.

Para confirmar a robustez dos resultados obtidos, foram realizadas análises adicionais utilizando diferentes abordagens para mensurar a agressividade tributária. Estas análises complementares visam validar se os resultados principais se mantêm consistentes sob diferentes especificações e métricas, fortalecendo assim a confiabilidade das conclusões do estudo.

A análise temporal através das defasagens revela um padrão consistente. O coeficiente da TTVA1 (0,2320^{***}) indica que o efeito persiste no ano subsequente, embora com menor magnitude. A defasagem de três anos (TTVA3) mantém a significância estatística com coeficiente de 0,2183^{***}, e surpreendentemente, a defasagem de cinco anos (TTVA5) apresenta um coeficiente de 0,2616^{***}, demonstrando que o impacto da carga tributária sobre a litigiosidade pode perdurar por períodos consideráveis.

Tabela 5 - Regressão linear múltipla - TTVA

MODELO:				
$Litig_{it} = \beta_0 + \beta_1 AgrTrib_{it} + \beta_2 ROE_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ENDIV_{it} + \beta_5 EBIT_{it} + \varepsilon_{it}$				
Variável	LITIG (1)	LITIG (2)	LITIG (3)	LITIG (4)
TTVA	0,2743^{***}	-	-	-
TTVA 1	-	0,2320^{***}	-	-
TTVA 3	-	-	0,2183^{***}	-
TTVA 5	-	-	-	0,2616^{***}
ROE	-0,0000	-0,0010	-0,0010	-0,0010
SIZE	-0,0294^{***}	-0,0295^{***}	-0,0289^{***}	-0,0286^{***}
ENDIV	0,3666^{***}	0,3649^{***}	0,3640^{***}	0,3591^{***}
EBIT	7.80e-06^{**}	7.95e-06^{**}	8.05e-06^{**}	7.54e-06^{**}
CONST.	0,064^{**}	0,0784^{**}	0,0804[*]	0,0708[*]
Obs.	1015	1015	1015	1015
Valor F	51,55^{***}	49,92^{***}	49,15^{***}	49,85^{***}
R ² Adj	0,1995	0,1943	0,1919	0,1941
VIF	1,21	1,21	1,21	1,21

Fonte: Elaborada pela autora.

Nota1: LITIG (1) é a agressividade tributária no ano corrente; LITIG (2) é a agressividade tributária com 1 ano de defasagem; LITIG (3) é a agressividade tributária com 3 anos de defasagem; LITIG (4) é a agressividade tributária com 5 anos de defasagem.

Nota2: Significância ao nível de 1% (***), 5% (**) e 10% (*). As variáveis não significativas obtiveram p-valor maior que 10%.

Em relação às variáveis de controle, o tamanho da empresa (SIZE) apresentou consistentemente coeficientes negativos e significativos (em torno de -0,029^{***}) em todos os modelos, sugerindo que empresas maiores tendem a apresentar menor litigiosidade tributária. Este resultado pode refletir a maior capacidade das grandes empresas em gerenciar questões tributárias de forma preventiva ou sua preferência por soluções negociadas.

O endividamento (ENDIV) mostrou coeficientes positivos e significativos (aproximadamente 0,36^{***}) em todas as especificações, indicando que empresas mais alavancadas tendem a apresentar maior litigiosidade tributária. O EBIT também manteve uma relação positiva e significativa, embora com coeficientes de menor magnitude.

4.6.1 Estatísticas adicionais

A qualidade do ajuste dos modelos, medida pelo R² ajustado, manteve-se relativamente estável (entre 19,19% e 19,95%) nas diferentes especificações, indicando uma consistência na capacidade explicativa dos modelos. Os valores F significativos (em torno de 50^{***}) confirmam a validade estatística global dos modelos.

Os valores F significativos (em torno de 50^{***}), âmbito de 1%, confirmam a validade estatística global dos modelos.

De acordo com os resultados obtidos, os VIF apresentaram valor constante de 1,21 em todas as especificações dos modelos, evidenciando a ausência de multicolinearidade prejudicial entre os regressores, corroborando a eficiência e consistência dos estimadores obtidos nas regressões.

Os resultados obtidos consolidam as conclusões centrais do estudo, demonstrando que a relação entre carga tributária e litigiosidade permanece robusta mesmo quando analisada através da TTVA, uma métrica mais conservadora que engloba uma perspectiva ampliada da tributação empresarial, capturando tanto tributos diretos quanto indiretos. Esta consistência é particularmente relevante, pois a TTVA oferece uma visão mais abrangente da pressão tributária total enfrentada pelas

organizações, diferentemente das métricas tradicionais que focam apenas na tributação do lucro.

A análise das Tabelas 3, 4 e 5 revela padrões distintos de associação entre as diferentes métricas de agressividade tributária e litigiosidade. Especificamente, a TTVA apresenta coeficientes positivos e estatisticamente significativos (variando de 0,2743*** a 0,2616***) que se mantêm estáveis ao longo das defasagens temporais, evidenciando uma relação consistente e duradoura entre a carga tributária total e o comportamento litigioso. Em contraste, ETR e BTD exibem padrões temporais distintos, refletindo sua natureza mais específica focada em tributos sobre o lucro.

A complexidade regulatória manifesta-se de forma diferenciada entre as métricas. A TTVA, ao incorporar múltiplas dimensões tributárias, reflete a complexidade sistêmica do ambiente fiscal. Por outro lado, ETR e BTD capturam um ambiente mais específico, caracterizado por maior ambiguidade interpretativa e oportunidades de planejamento tributário.

Na perspectiva estratégica-operacional, observa-se que empresas com TTVA mais elevada demonstram maior propensão ao questionamento judicial das obrigações tributárias. Enquanto isso, as variações em ETR e BTD associam-se mais diretamente a estratégias específicas de gestão tributária do lucro.

Quanto aos stakeholders, cada métrica apresenta diferentes implicações. A TTVA fornece uma visão mais completa da eficiência tributária operacional, enquanto ETR e BTD atraem maior atenção do mercado e dos órgãos reguladores, devido à sua relevância para a análise de desempenho empresarial.

No âmbito da fiscalização, a TTVA abrange um espectro mais amplo de obrigações tributárias, enquanto ETR e BTD concentram maior atenção dos órgãos

fiscalizadores devido à sua complexidade inerente e potencial para estratégias de elisão fiscal.

A persistência temporal dos efeitos sugere que as decisões tributárias impactam a litigiosidade empresarial no longo prazo. Esta constatação tem implicações significativas para: (i) gestores, na formulação de estratégias tributárias; (ii) reguladores, no desenvolvimento de políticas fiscais; e (iii) investidores, na avaliação de riscos tributários.

Esta análise multifacetada das métricas de agressividade tributária proporciona uma compreensão mais refinada dos determinantes da litigiosidade tributária empresarial. A coexistência de diferentes padrões de associação entre as métricas e a litigiosidade evidencia a complexidade do fenômeno e ressalta a importância de uma abordagem integrada na gestão tributária corporativa.

5 CONCLUSÕES FINAIS

Esta pesquisa investigou a relação entre agressividade tributária e litigiosidade no contexto brasileiro, contribuindo para a compreensão das dinâmicas que permeiam as estratégias tributárias empresariais e suas consequências. Os resultados evidenciaram uma correlação significativa entre práticas tributárias agressivas e o aumento do contencioso tributário, especialmente quando mensurada através da TTVA. A análise empírica, fundamentada em um modelo econométrico robusto, demonstrou que a TTVA apresenta a influência mais expressiva sobre a litigiosidade, com coeficientes significativos e persistentes (0,2743*** a 0,2616***) ao longo das defasagens temporais. Este resultado sugere que a carga tributária total, mais do que aspectos específicos da tributação sobre o lucro, exerce papel fundamental na determinação do comportamento litigioso das empresas.

A persistência temporal dos efeitos observados indica que as decisões tributárias têm implicações duradouras sobre o contencioso tributário, ressaltando a importância de uma abordagem estratégica de longo prazo na gestão tributária empresarial. Esta constatação é particularmente relevante para gestores e formuladores de políticas públicas, sinalizando a necessidade de considerar os impactos prolongados das escolhas tributárias na definição de estratégias corporativas e políticas fiscais.

O estudo apresenta algumas limitações importantes que devem ser consideradas. A amostra restrita a empresas listadas na B3 pode não refletir completamente a realidade do universo empresarial brasileiro, especialmente considerando as especificidades das empresas de capital fechado e de menor porte. Além disso, o período analisado (2017-2022) coincide com importantes mudanças regulatórias e econômicas que podem ter influenciado os resultados obtidos.

Para o desenvolvimento de pesquisas futuras, sugere-se a expansão da análise para empresas não listadas, permitindo uma compreensão mais abrangente do fenômeno, bem como a realização de estudos comparativos entre diferentes setores econômicos. Recomenda-se também o desenvolvimento de análises *cross-country* para investigar como diferentes sistemas tributários e jurídicos afetam a relação entre agressividade tributária e litigiosidade.

Adicionalmente, seria relevante investigar o impacto de mudanças regulatórias específicas, a exemplo da Reforma Tributária, sobre o comportamento litigioso das empresas e analisar a influência de fatores de governança corporativa na relação entre agressividade tributária e litigiosidade.

As conclusões deste estudo contribuem para a literatura sobre contabilidade tributária e têm implicações práticas relevantes para gestores, reguladores e formuladores de políticas públicas.

Os resultados fornecem subsídios importantes para o desenvolvimento de estratégias mais efetivas de gestão tributária e aprimoramento do sistema tributário brasileiro, destacando a necessidade de uma abordagem integrada que considere tanto os aspectos técnicos quanto comportamentais da tributação empresarial.

REFERÊNCIAS

- Abraham, M., & Catarino, J. R. (2019). The use of artificial intelligence in the application of public law-the special case of the collection of tax credits-a study objectified in the Brazilian and Portuguese cases. *e-Pública*, 6(2), 188-219. https://www.researchgate.net/publication/339165476_The_use_of_artificial_intelligence_in_the_application_of_public_law_the_special_case_of_the_collection_of_tax_credits_-_a_study_objectified_in_the_Brazilian_and_Portuguese_cases
- Astianata, N., & Putra, Y. P. (2023). The Influence of Tax Aggressiveness, Environmental Performance, Company Size on CSR Disclosure in Manufacturing Companies Listed on the IDX for the 2015-2021 Period. *Jurnal Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi Review*, 3(2), 317-332. <https://doi.org/10.53697/emba.v3i2.1472>
- Ahn, M. G., Lee, S. J., & Park, S. J. (2021). The Effect of Tax Investigation Probability on Entertainment Expenses in the Construction Industry. *Journal of Digital Convergence*, 19(5), 153-161. <https://doi.org/10.14400/JDC.2021.19.5.153>
- Alcântara, H. M. B., Bispo, J. de Souza, Rocha, J. S. da, & Silva, A. C. R. da. (2023). Investimento estrangeiro e agressividade fiscal das companhias listadas no Brasil, bolsa, balcão. *Revista de Gestão e Secretariado (Management and Administrative Professional Review)*, 14(2), 1433-1449. <https://doi.org/10.7769/gesec.v14i2.1623>
- Andrés-Aucejo, E. (2018). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. *Revista Derecho del Estado*, (40), 45-85. <https://doi.org/10.18601/01229893.n40.03>
- Alkausar, B., Nugroho, Y., Qomariyah, A., & Prasetyo, A. (2023). Corporate tax aggressiveness: evidence unresolved agency problem captured by theory

agency type 3. *Cogent Business & Management*, 10(2), 2218685.
<https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2218685>

- Apriliastuty, W., Utomo, S. W., & Sulistyowati, N. W. (2019). Apakah Audit Judgment Dipengaruhi oleh Ukuran Perusahaan, Tekanan Ketaatan, dan Pengetahuan Auditor?. *STATERA: Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 1(2), 91-103.
<https://typeset.io/pdf/apakah-audit-judgment-dipengaruhi-oleh-ukuran-perusahaan-5o8nwy3cbo.pdf>
- Apriyanti, H. W., & Arifin, M. (2021). Tax aggressiveness determinants. *Journal of Islami Accounting and Finance Research*, 3(1), 27-52.
<https://dx.doi.org/10.21580/jjafr.2021.3.1.7412>
- Aris, M. A., Nabila, A., & Puspawati, D. (2023). The Impact of Corporate Social Responsibility, Profitability, Capital Intensity, Size Company and Financial Distress on Tax Aggressivity (Empirical Study of Manufacturing Companies Listed on the IDX in 2017-2019). *Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 7(3), 386-393.
<https://journals.ums.ac.id/reaksi/article/view/22159/8351>
- Astrina, F., & Pertiwi, A. P. (2024). The Effect of Liquidity and Capital Intensity on Tax Aggressiveness. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 24(4), 93-105. <https://journalajeba.com/index.php/AJEBA/article/view/1267>
- Barreto, P. A. (2020). *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (14^a ed.). Saraiva.
- Bastos, D. D., & Nakamura, W. T. (2009). Determinantes da estrutura de capital das companhias abertas no Brasil, México e Chile no período 2001-2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20, 75-94. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772009000200006>
- Becho, R. L., & Gutierrez, K. L. (2023). The Relevance of Jurisprudence in Tax Law: An Analysis from the Perspective of Brazilian System of Precedents. *Beijing Law Review*, 14, 883-894.
<https://www.scirp.org/journal/paperinformation?paperid=125711>
- Bellini, E. C. D. O. (2022). (In) eficiência e qualidade na prestação dos serviços de atenção primária dos municípios do sudeste brasileiro nos modelos de administração direta e organizações sociais de saúde. [Tese Doutorado em Ciências Contábeis] - Universidade Federal de Pernambuco, Recife.
<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/44654>
- Blouin, J. (2014). Defining and measuring tax planning aggressiveness. *National Tax Journal*, 67(4), 875-899.
<https://www.journals.uchicago.edu/doi/epdf/10.17310/ntj.2014.4.06>
- Chaudhry, N. (2021). Tax aggressiveness and idiosyncratic volatility. *The North American Journal of Economics and Finance*, 58, 101488.
<https://doi.org/10.1016/j.najef.2021.101488>

- Costa, F. D. C. L., & Klann, R. C. (2023). Efeitos da responsabilidade tributária de gestores na relação entre autuação e agressividade fiscal. *Revista Contabilidade & Finanças*, 34(93), e1792. <https://revistas.usp.br/rcf/issue/view/13144>
- Coutinho, J. L. (2023). *Litigiosidade e Efeitos na Estrutura de Capital no Brasil*. [Dissertação de mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE]. Repositório de Produção Científica da FUCAPE.
- Oliveira, P. T. P. de (2022). Improving the relationship between tax authorities and taxpayers in Brazil. *Intertax*, 50(3), 218-230. <https://doi.org/10.54648/taxi2022021>
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of financial Economics*, 79(1), 145-179. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2005.02.002>
- Donelson, D. C., Glenn, J. L., & Yust, C. G. (2022). Is tax aggressiveness associated with tax litigation risk? Evidence from D&O insurance. *Review of Accounting Studies*, 27(2), 519-569. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-021-09612-w>
- Engstrom, D. F., & Hausman, D. K. (2021). Rights, Redistribution, and the Rise of the “Litigation State”: The Case of Disability Discrimination Laws. *Law & Social Inquiry*, 46(3), 788-825. <https://doi.org/10.1017/lsi.2020.25>
- Elitzur, R., & Yaari, V. (Lewinstein). (2024). Tax advisors and tax aggressiveness: a bargaining model. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 39(1), 160-180. <https://doi.org/10.1177/0148558X211051658>
- Firdausy, S., & Mahanani, A. E. E. (2021). Legal protection effort towards Mark owner from the share-in jar cosmetic trade. *SIGn Jurnal Hukum*, 3(1), 26-39. [10.37276/sjh.v3i1.113](https://doi.org/10.37276/sjh.v3i1.113)
- Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T., & Shroff, N. (2014). Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field. *The accounting review*, 89(3), 991-1023. <https://www.jstor.org/stable/24468325>
- Grottko, M., & Lorenz, J. (2017). Tax consultants' incentives: A game-theoretic investigation into the behavior of tax consultants, taxpayers, and the tax authority in a setting of tax complexity. [Working paper No. B-30-17]. *Passauer Diskussionspapiere-Betriebswirtschaftliche Reihe*.
- Gu, X., Hasan, I., & Lu, H. (2023). Institutions and corporate reputation: Evidence from public debt markets. *Journal of business ethics*, 183(1), 165-189. <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-021-05020-x>

- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
- Herusetya, A., & Stefani, C. (2020). The association of tax aggressiveness on accrual and real earnings management. *Journal of Accounting and Investment*, 21(3), 434-451. <https://doi.org/10.18196/jai.2103158>
- Jaffar, R., Derashid, C., & Taha, R. (2021). Determinants of tax aggressiveness: Empirical evidence from Malaysia. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(5), 179-188. https://www.kci.go.kr/kciportal/landing/article.kci?arti_id=ART002716395
- Junaidi, A., Harini, R., Yuniarti, R., & Sumarlan, A. (2023). Struktur modal dan kepemilikan asing terhadap agresivitas pajak perusahaan manufaktur di Indonesia. *Entrepreneurship Bisnis Manajemen Akuntansi (E-BISMA)*, 4(1), 176-182. <https://ejournal.widyamataram.ac.id/index.php/j-mae/article/view/925>
- Kartika, A., & Nurhayati, I. (2020). Likuiditas, leverage, profitabilitas dan ukuran perusahaan sebagai predictor agresivitas pajak (Studi Empiris Perusahaan Manufaktur Subsektor Barang Konsumsi yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2015-2018). *Al Tijarah*, 6(3), 121-129. [10.21111/tijarah.v6i3.5661](https://doi.org/10.21111/tijarah.v6i3.5661)
- Khairannisa, D., & Cheisviyanny, C. (2019). Analisis peranan konsultan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(3), 1151-1167. <https://doi.org/10.24036/jea.v1i3.133>
- Khasanah, U., Sutrisno, T., & Mardiaty, E. (2019). Coercive Authority and Trust in Tax Authority in Influencing Voluntary Tax Compliance: A Study of Slippery Slope. *Journal of Accounting and Investment*, 20(1), 75-93. [10.18196/jai.2001109](https://doi.org/10.18196/jai.2001109)
- Khan, M. A., & Nuryanah, S. (2023). Combating tax aggressiveness: Evidence from Indonesia's tax amnesty program. *Cogent Economics & Finance*, 11(2), 2229177. <https://doi.org/10.1080/23322039.2023.2229177>
- Katz, D. M., Bommarito II, M. J., & Blackman, J. (2014). Predicting the behavior of the supreme court of the United States: A general approach. *arXiv preprint arXiv:1407.6333*. <https://doi.org/10.48550/arXiv.1407.6333>
- Kimea, A. J., Mkhize, M., & Maama, H. (2023). Firm-specific determinants of aggressive Tax management among East African firms. *International Journal of Economics and Financial Issues*; 13(3), 100-108. <https://doi.org/10.32479/ijefi.13476>
- Khouri, S., Elexa, L., Istok, M., & Rosova, A. (2019). A study from Slovakia on the transfer of Slovak companies to tax havens and their impact on the sustainability of the status of a business entity. *Sustainability*, 11(10), 2803. <https://doi.org/10.3390/su11102803>

- Kouroub, S., & Oubdi, L. (2022). Tax planning: theory and modeling. *Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research*, 1(6), 594-613. [10.54408/jabter.v1i6.100](https://doi.org/10.54408/jabter.v1i6.100)
- Kusumastuti, S. A., Samrotun, Y. C., & Dewi, R. R. (2024). Determinants of Tax Aggressiveness in Food and Beverage Subsector Companies. *Journal of Economic, Bussines and Accounting (COSTING)*, 7(3), 4377-4388. <https://doi.org/10.31539/costing.v7i3.9083>
- Lenz, H. (2020). Aggressive tax avoidance by managers of multinational companies as a violation of their moral duty to obey the law: A Kantian rationale. *Journal of Business Ethics*, 165, 681-697. <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-018-4087-8>
- Mangoting, Y., Yuliana, O. Y., Effendy, J., Hariono, L., & Lians, V. M. (2021). The Effect of Tax Risk on Tax Avoidance. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 25(3), 570-584. https://repository.petra.ac.id/19152/1/Publikasi1_98039_7533.pdf
- Martinez, A. L. (2017). Agressividade tributária: um survey da literatura. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 11(6), 106-124. <https://doi.org/10.17524/repec.v11i0.1724>
- Martinez, A. L., & Reinders, A. P. G. S. (2018). Qual o efeito da agressividade tributária na rentabilidade futura? Uma análise das companhias abertas brasileiras. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 5(1), 3-14. <https://comunicata.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/6485/97353>
- Martinez, A. L., & Oliveira, J. P. E. G. (2019). Novo CARF e planejamento tributário com operações societárias. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 13(2), 166-181. <https://doi.org/10.12712/rpca.v13i2.13181>
- Martinez, A. L., Silva, E. M., Araújo, M. A. D., & Sarlo Neto, A. (2022). Determinants of the temporality of corporate income tax litigation by large Brazilian banks in the CARF. [Working Paper]. SSRN 4125579. [10.2139/ssrn.4125579](https://doi.org/10.2139/ssrn.4125579)
- Martinez, A. L., Anacleto, G., Marques, V., & Bastos, S. (2023). Tax Aggressiveness of Brazilian B3-Listed Companies and ADR Issuers: Comparison of SOX, SEC and B3 Regulations. *SEC and B3 Regulations*. SSRN. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4419709>
- Martinez, A. L., Coutinho, J. L., Formigoni, H., & Santos, L. P. G. dos (2024). Litígio tributário e dívida corporativa: uma perspectiva brasileira. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 17(1), 275–290/291. <https://asaa.emnuvens.com.br/asaa/article/view/1086>
- Mather, L. (2021). What is a “case”? *Oñati Socio-Legal Series*, 11(2), 355- – 378. <https://doi.org/10.35295/osls.iisl/0000-0000-0000-1149>
- Mbasiti, T. H., Gyang, J. Y., & Fransis, O. (2021). An assessment of forensic accounting techniques in the prevention of revenue leakages in Nigerian

Federal Universities. *Journal of Accounting*, 4(1), 1-21.
<https://doi.org/10.47941/jacc.601>

- Mittone, L., Ploner, M., & Verrina, E. (2021). When the state does not play dice: aggressive audit strategies foster tax compliance. *Social Choice and Welfare*, 57, 591-615. <https://link.springer.com/article/10.1007/s00355-021-01325-y>
- Nascimento, M. S. (2020). *O efeito das doações de campanha na agressividade tributária das empresas doadoras*. [Dissertação de mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE]. Repositório de Produção Científica da FUCAPE.
- Nesbitt, W. L., Persson, A., & Shaw, J. (2020). Auditor-Provided Tax Services and Clients' Tax Avoidance: Do Auditors Draw a Line in the Sand for Tax Advisory Services?. [Working Paper N° 3556702] SSRN. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3556702
- Netolitzky, D. (2023). A Ride With My Best Friend: The Fiscal Arbitrators Pseudolaw Tax Evasion Scheme, Recruitment, and Litigation. [Working Paper]. SSRN. *International Journal of Coercion, Abuse, and Manipulation* 6. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4468562
- Nuijten, A., Benschop, N., Rijsenbilt, A., & Wilmink, K. (2020). Cognitive biases in critical decisions facing SME entrepreneurs: An external accountants' perspective. *Administrative Sciences*, 10(4), 89. <https://doi.org/10.3390/admsci10040089>
- Ojala, H., Malo, P., & Penttinen, E. (2023). Private firms' tax aggressiveness and lightweight pre-tax-audit interventions by the tax administration. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 51, 100550. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2023.100550>
- Pasin, R. M. (2004). *Avaliação relativa de empresas por meio da regressão de direcionadores de valor*. [Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo – USP]. <https://doi.org/10.11606/D.12.2004.tde-11042005-163032>
- Prastyatini, S. L. Y., & Trivita, M. Y. (2023). Pengaruh Capital Intensity, Kepemilikan Institusional dan Ukuran Perusahaan terhadap Agresivitas Pajak. *Al-Kharaj: Jurnal Ekonomi, Keuangan & Bisnis Syariah*, 5(3), 943-959. <https://journal.laaroiba.com/index.php/alkharaj/article/view/1419>
- Pukala, R., Yerdavletova, F., Nurmagambetova, A., & Jondelbayeva, A. S. (2020). Accounting, analysis and auditing integration as tools for effective company liability management. *Farabi Journal of Social Sciences*, 6(3), 33-39. <https://doi.org/10.26577/CAJSH.2020.v7.i3.06>
- Rajan, R. G., & Zingales, L. (1995). What do we know about capital structure? Some evidence from international data. *The Journal of Finance*, 50(5), 1421-1460. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1995.tb05184.x>

- Rodrigues, J. C. (2023). Agressividade Tributária e Financeirização Corporativa no Brasil. [Dissertação de mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE]. Repositório de Produção Científica da FUCAPE.
- Rudyanto, A., Julisar, J., & Debora, D. (2023). Political connection as a double-edged sword: the case of tax aggressiveness practice during the COVID-19 pandemic. *Asian Journal of Accounting Research*, 48(4), 400-410. <https://doi.org/10.1108/AJAR-04-2023-0113>
- Saleem, K. S. M. A., & Oleimat, I. M. (2020). The Impact of Computerized Auditing in Reducing audit risks in Jordan. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 10(6), 284-298. https://hrmars.com/papers_submitted/7287/The_Impact_of_Computerized_Auditing_in_Reducing_audit_risks_in_Jordan.pdf
- Santos, H. S. D. (2022). *Utilização das provisões e dos passivos contingentes para avaliação do grau de litígio tributário das empresas brasileiras: uma análise dos seus determinantes e das suas consequências para o valor de mercado*. [Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo]. <https://doi.org/10.11606/D.12.2022.tde-01072022-125813>
- Santos, L. P. G. dos., Soares, P. A., Freitas, S. C.de., & Dias Filho, J. M. (2021). The influence of tax services provided by auditors on tax avoidance: evidence from Brazil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15, 1-14. <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/175839/174519>
- Shamil, M. M., Gooneratne, D. W., Gunathilaka, D., & Shaikh, J. M. (2024). The effect of board characteristics on tax aggressiveness: the case of listed entities in Sri Lanka. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 14(4), 747-770. 10.1108/JAEE-08-2022-0224
- Shevlin, T., Urcan, O., & Vasvari, F. P. (2020). Corporate tax avoidance and debt costs. *The Journal of the American Taxation Association*, 42(2), 117-143. <https://doi.org/10.2308/atax-52605>
- Silva, C. M. D. da, Oliveira, L. M., & Gonçalves, M. A. (2022). Uso de Earnings Before Interest, Taxes and Amortization (EBITDA): Estudo Bibliométrico. *Revista FSA*, 19(9).79. <http://www4.unifsa.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/2522>
- Sun, Z. H., & Wang, J. P. (2018). Nature of property rights, executive compensation and tax evasion. *China Collective Economy*, (7), 100-102. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=3133841>
- Syahfitri, D. I., Rizqi, R. M., & Akbar, A. Z. (2023). The effect of executive compensation and institutional ownership on tax aggressive actions with firm size as an intervening variable. *Enrichment: Journal of Management*, 13(2), 1102-1108. <https://www.enrichment.iocspublisher.org/index.php/enrichment/article/view/1374>

- Thies, C. F., & Klock, M. S. (1992). Determinants of capital structure. *Review of Financial Economics*, 1(2), 40.
- Unceta, I., Nin, J., & Pujol, O. (2020). Risk mitigation in algorithmic accountability: The role of machine learning copies. *PloS one*, 15(11), e0241286. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0241286>
- Wang, F., Xu, S., Sun, J. & Cullinan, C. P. (2020). Corporate tax avoidance: a literature review and research agenda. *Journal of Economic Surveys*, 34(4), 793-811. <https://doi.org/10.1111/joes.12347>
- Wang, Y., & Yao, J. (2021). Impact of executive compensation incentives on corporate tax avoidance. *Modern Economy*, 12(12), 1817-1834. <https://doi.org/10.4236/me.2021.1212094>
- Wang, Q. (2022). Income Tax Planning as a Tool for Achieving Financial Stability. *Engineering Economics*, 33(5), 496-506. <https://doi.org/10.5755/j01.ee.33.5.29785>
- Wenwu, X., Khurram, M. U., Qing, L., & Rafiq, A. (2023). Management equity incentives and corporate tax avoidance: Moderating role of the internal control. *Frontiers in Psychology*, 14, 1096674. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2023.1096674>
- Widiatmoko, S., & Mulya, H. (2021). The Effect of Good Corporate Governance, Profitability, Capital Intensity and Company Size on Tax Avoidance. *Journal of Social Science*, 2(4), 502-511. <https://jsss.co.id/index.php/jsss/article/download/176/197>
- Wijaya, H., & Mulya, H. (2020). The Effect of Corporate Social Responsibility on Tax Aggressiveness and Impact on Financial Performance. *Saudi Journal of Business and Management Studies*, 5(9), 498-505. https://saudijournals.com/media/articles/SJBMS_59_498-505_c.pdf
- Wołowiec, T., & Marczuk, M. (2023). Selected Aspects of the Financial Strategy of the Local Government Unit's Oriented to the Development of Economic and Social Activity (Financial and Legal Analysis). *Teka Komisji Prawniczej PAN Oddział w Lublinie*, 16(1), 357-379. <https://doi.org/10.32084/tkp.5282>
- Xavier, M. B., Theiss, V., & Ferreira, M. P. (2022). Impact of tax aggressiveness on the profitability of publicly traded companies listed on B3. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21, 1-18. <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3229/2378>
- Zhu, G. P., Gui, H. F., Peng, T., & Jiang, C. H. (2023). Corporate tax avoidance and corporate financialization: the moderating effect of managerial myopia. *Managerial and Decision Economics*, 44(1), 459-472. <https://doi.org/10.1002/mde.3693>

Capítulo 3

REVELANDO O LABIRINTO DE LITÍGIOS: A RELAÇÃO COMPLEXA ENTRE SERVIÇOS FISCAIS DE AUDITORES INDEPENDENTES E DISPUTAS TRIBUTÁRIAS CORPORATIVAS²

RESUMO

Diante do desejo de cada contribuinte por uma tributação equitativa, este estudo buscou averiguar as ramificações resultantes dos serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes em relação à litigiosidade tributária. O objetivo abordou a seguinte pergunta: Até que ponto as empresas que contrataram os serviços de auditores independentes para consultoria tributária são mais propensas a litígios? Os resultados indicaram uma correlação positiva entre, o logaritmo das despesas incorridas em auditoria, serviços fiscais e atividades relacionadas, despesas totais em auditoria, serviços fiscais e outros em relação ao total de ativos, despesas com serviços fiscais. Apesar das limitações associadas às empresas listadas na B3, em comparação com as bolsas estrangeiras, esta pesquisa constituiu uma nova contribuição para a comunidade contábil, enriquecendo a literatura existente e fornecendo informações valiosas para profissionais nas áreas de auditoria, contabilidade, economia e direito.

Palavras-chave: Litígio tributário; Serviços de Auditoria; Consultoria tributária.

1 INTRODUÇÃO

Os serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes podem ter um impacto no contencioso tributário. De acordo com a pesquisa de Dhiyaulhaq e Fadjarenie (2023), o consultor está ligada à evasão fiscal, o que levou

² Este artigo foi aprovado e apresentado no XLVIII Encontro da ANPAD - EnANPAD 2024. Repensando o Papel das Organizações em um Mundo de Tensões Geopolíticas, Desigualdades Sociais e Crise Ambiental. Florianópolis, setembro de 2024. Universidade Federal de Santa Catarina.

ao fisco a priorizar a transparência nas informações fiscais dos contribuintes, de acordo com a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que contraria a sonegação fiscal.

Para resolver a questão da evasão fiscal e reduzir os litígios, órgãos reguladores e governamentais em vários países têm se esforçado para dá limites na prestação de serviços não relacionados à auditoria (NAS); a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) foi promulgada nos Estados Unidos em 2002 (Santos et al., 2021), a legislação SOX visa garantir que os comitês de auditoria cumpram os requisitos legais, endossando serviços permitidos e proibindo à auditoria. No entanto, no que diz respeito aos serviços fiscais, a aplicação de tais serviços depende do risco a possíveis litígios (Obeng-Nyarko, 2023).

Estudos anteriores conduzidos por Lanis e Richardson (2012), Khaola e Moez (2019), Kovermann e Velte (2019) e Wang & Yao (2021) indicaram que diretores com *expertise* no campo da tributação exercem uma influência na ocorrência de evasão fiscal. Para resolver esse problema, os empreendedores contratam os serviços de profissionais de planejamento tributário para suas empresas, que têm a tarefa de minimizar a carga tributária, reduzindo sua dependência de empresas de auditoria com pessoas do mesmo setor.

A combinação de litígios tributários, serviços de auditoria e planejamento tributário agressivo, em última análise, gera resultados favoráveis para as organizações, como benefícios para os acionistas, composição do conselho e controle de mercado. No entanto, essa situação contribui inadvertidamente para evasão fiscal, conforme apontado por Kovermann et al. (2019).

A pesquisa conduzida por McGuire et al. (2012) apresentou uma perspectiva compartilhada de que as empresas envolvidas em serviços de auditoria externa têm

um impacto no comportamento de evasão fiscal, mediante prestação de serviços de consultoria e do exame rigoroso das demonstrações financeiras.

No cenário brasileiro, vários autores abordaram a questão do contencioso tributário, conforme destacado por Baldivieso (2022) e Martinez (2021), os quais demonstraram que o problema do litígio se encontra numa relação discordante entre as partes, em que uma parte rejeita as declarações acessórias em contraste com os relatórios de informações recebidos da outra.

Nos Estados Unidos, o Conselho de Supervisão Contábil de Empresas Públicas (PCAOB) promulgou regulamentos que afirmam que os auditores perdem sua independência se violarem normas, como oferecer serviços de planejamento tributário ou outra assistência tributária a indivíduos ligados ao cliente de auditoria para ajudá-los nos relatórios financeiros ao cliente de auditoria. (Santos et. al., 2021).

O envolvimento de auditores independentes na prestação de serviços fiscais, em última análise, leva à sua participação em disputas tributárias. Esse assunto foi examinado na literatura, conforme destacado pelos estudos de Ling (2023). As preocupações em torno dos serviços prestados por auditores independentes surgiram como resultado de certos escândalos contábeis.

Essa situação pode aumentar os riscos relacionados aos relatórios contábeis, colocando os auditores em uma posição vulnerável a custos de litígio e danos à sua reputação (Donohoe & Knechel, 2014). Além disso, as estratégias governamentais podem ser impactadas, dado o potencial efeito dessas práticas sobre a equidade fiscal (Omer et. al., 2006).

O contencioso tributário é um assunto que induz sofrimento em todas as nações, abrangendo proporções notáveis do Produto Interno Bruto (PIB) nacional. A

relação entre contribuinte e fisco gera apreensão e consegue minar o avanço da economia, conforme demonstrado por Cavalcante (2021), levando a uma escalada no número de conflitos entre litigantes, onde uma parte da relação possui autoridade para penalizar regressivamente, enquanto a outra se esforça para suportar a legislação.

Em meio a essas posições contraditórias, o contencioso tributário tem aumentado no Brasil por meio de execuções fiscais, que às vezes se mostram injustas para com os contribuintes que, posteriormente, recorrem ao sistema judicial para buscar restituição, exacerbando a situação, conquanto que aumente o fluxo de inscrições para a documentação de disputas (Almeida, 2018).

De acordo com Barros e Sarmento (2020), profissionais tributários que antes trabalhavam no governo, e agora prestam serviços de consultoria, tendem a se engajar no planejamento tributário como resultado de sua ampla experiência adquirida enquanto atuavam em cargos públicos. Consequentemente, eles estão inclinados a empregar estratégias que promovam o envolvimento da evasão fiscal.

Foi produzido um estudo de metodologia com dados em painel, com 416 observações na B3, abrangendo o período de 4 anos. As variáveis para avaliar aspectos da litigiosidade tributária e a influência dos serviços de consultoria tributária são as seguintes: (LOG_AUDIT) representando o logaritmo total dos gastos com auditoria, serviços tributários e outros; (AUDIT_AT), significando o total dos gastos com auditoria, serviços tributários e outros / Ativo Total; (LOG_SERV), denotando logaritmo total dos gastos com serviços tributários; e (SERV_AT), indicando o total dos gastos com serviços tributários / Ativo Total.

A literatura existente revela uma lacuna de pesquisa, embora estudos anteriores tenham explorado a relação entre serviços de auditoria e conformidade

tributária, faltam pesquisas empíricas que examinem como os serviços fiscais de auditores independentes influenciam no maior número de litígios.

Considerando a situação da litigiosidade tributária, e a influência dos serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes, surge a seguinte questão norteadora dessa pesquisa: **Qual a associação entre litigiosidade tributária e contratação de consultoria tributária por auditores independentes?**

O objetivo deste trabalho é examinar a associação entre litigiosidade tributária e contratação de consultoria tributária por auditores independentes

A importância desta investigação está em verificar se a correlação entre os serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes e o contencioso tributário pode auxiliar empresas, auditores e órgãos reguladores a compreender os riscos e vantagens potenciais associados a esses serviços.

Esta pesquisa se esforça para contribuir, gerando dados empíricos que podem ser empregados em investigações futuras que explorem o domínio do litígio contencioso. Além disso, aspira a melhorar o desenvolvimento social e econômico da nação, examinando a interação entre serviços de consultoria tributária e litígios tributários.

Os resultados deste estudo podem fornecer informações valiosas para acadêmicos, bem como profissionais das áreas contábil e jurídica, permitindo-lhes avaliar e compreender os elementos multifacetados que influenciam o contencioso tributário.

Esta pesquisa tem uma importância significativa para a profissão contábil, acadêmicos de direito tributário e profissionais de auditoria independente, pois facilita

a compreensão de como a promulgação de estratégias tributárias assertivas pode levar a disputas legais entre sujeitos fiscais e a autoridade reguladora.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SERVIÇOS DE AUDITORIA E LITÍGIO

O planejamento tributário deve ser conduzido de acordo com a lei, levando em consideração a legislação pertinente e cumprindo as regulamentações tributárias. É fundamental que o planejamento tributário não distorça os fatos nem ofusque quaisquer obrigações secundárias. A implementação do planejamento tributário é impulsionada pela necessidade de gerar economia fiscal, conforme destacaram (Biazus & Orlandi 2016).

A relação complexa entre planejamento tributário e serviços de auditoria, causa preocupações em relação à independência dos auditores que prestam serviços relacionados a impostos. As empresas que contratam os serviços de auditores independentes para o planejamento tributário usam estratégias agressivas com o objetivo de otimizar sua posição fiscal, gerando apreensões em relação à independência dos auditores, conforme as regulamentações do Conselho de Supervisão Contábil de Empresas Públicas (PCAOB) (Jaffar et al., 2021; Santos et al., 2021).

A legislação muitas vezes levanta dúvidas ou leva a múltiplas interpretações. O sistema de supervisão, conforme observado no monitoramento e análise dos processos de planejamento tributário, pode causar angústia, tal observação é apoiada pelos estudos realizados por (Martinez e Oliveira 2019). É fundamental que os

contribuintes compreendam todo o processo e possam apresentar defesas para evitar a rejeição de legítimas que venham a ser concedidas dentro da estrutura da lei.

O estudo da tributação vem se expandindo, impulsionado pela busca da lucratividade por meios legalmente compatíveis. Os acionistas consideram o planejamento tributário dentro da lei como um método eficaz de aumentar os lucros, no entanto, é essencial encontrar um equilíbrio nesse planejamento para evitar possíveis litígios. A tomada de decisões informadas a esse respeito exige uma compreensão das normas e evitar práticas tributárias agressivas (Mukherjee, 2020).

A adoção de determinadas estratégias por diretores do mesmo grupo, e/ou de diferentes grupos, visa reduzir os litígios e minimizar os passivos tributários de forma legal. Ao manipular a base de cálculo e aplicar taxas apropriadas, os diretores buscam aumentar seus lucros dentro dos limites da legislação. Essa abordagem é adotada para alcançar uma redução precisa dos impostos sem recorrer à evasão ou ao envolvimento em atividades relacionadas a paraísos fiscais (Granda, 2021).

Para obter retornos financeiros favoráveis, os acionistas colaboram com empresas externas especializadas em fornecer cobertura de seguro para riscos não relacionados às suas principais operações comerciais. Essas empresas se comprometem a assumir quaisquer complicações legais que possam surgir de litígios, salvaguardando, assim, a integridade dos relatórios financeiros. Como prova de seu compromisso com a excelência, quantias significativas são pagas para evitar disputas nos registros contábeis (Cao & Narayanamoorthy, 2014).

Pesquisa sugerem que, as empresas de auditoria sigam as regulamentações sobre serviços fiscais, há um aumento na evasão fiscal associada aos serviços fiscais prestados por auditores (APTS); incentivos econômicos podem afetar os auditores de elaborar estratégias fiscais agressivas que transcendem os limites da auditoria.

Estudos empíricos ilustraram que as taxas relacionadas aos serviços não relacionados à auditoria servem para moderar a relação entre indicadores financeiros e o planejamento tributário agressivo, causando conflito de interesses para os auditores (Jaffar et al., 2021; Nesbitt et al., 2020).

2.2 LEI SARBANES-OXLEY (SOX) E OS SERVIÇOS DE AUDITORIA

A Lei Sarbanes-Oxley (SOX) de julho de 2002, que foi promulgada nos Estados Unidos, houve uma replicação dessas medidas legislativas no Brasil. Essa promulgação enfatiza a importância da transparência das informações por meio da utilização de relatórios contábeis. No Brasil, os auditores demonstram grande diligência em seus serviços, garantindo que cada etapa seja aprovada de acordo com a lei e a importância dos relatórios contábeis (Bédard & Paquette, 2021).

A SOX estabelece critérios para profissionais de contabilidade, promovendo melhorias nas práticas de auditoria, independentemente do nível de conservadorismo nas abordagens contábeis. O objetivo principal é refinar o processo de auditoria e abordar possíveis problemas relacionados ao controle interno e à manutenção de registros financeiros precisos (Krishnan & Visvanathan, 2007).

Nos últimos anos, essa lei ganhou força e forneceu apoio substancial aos serviços de auditoria, transparência e redução dos riscos. Ela endossa a noção de que somente as atividades que foram aprovadas por meio de auditoria devem ser permitidas e, conseqüentemente, a aprovação de novos serviços pode dar origem a um aumento nas disputas. Além disso, quanto maior o nível de risco associado a esses serviços aprovados, maior a responsabilidade tributária. Se a taxa de litígios for alta, há uma propensão a aprovar novas atividades de auditoria (Bédard et al., 2021).

A relevância dos relatórios contábeis e financeiros é de grande importância no domínio da contabilidade, com o objetivo de evitar litígios tributários, conforme indicado por pesquisas realizadas em outros países, como a China, que examinou e apoiou os litígios. Entre os elementos causais, a considerável carga tributária, a complexidade da legislação, o acúmulo de impostos atrasados em passivos e a ausência de supervisores para supervisionar as transações financeiras servem para fundamentar a escalada do litígio (Zhang et al., 2022).

2.3 CONSEQUÊNCIAS DO LITÍGIO TRIBUTÁRIO

As reservas e as obrigações contingentes representam consequências relevantes do contencioso tributário, conforme estabelecido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 25 (IAS 37).

Santos (2022) demonstrou o resultado de uma disputa entre o contribuinte e as autoridades fiscais quando um acordo não pode ser alcançado em casos de conflitos relacionados a valores principais, juros, multas, honorários advocatícios, autos de infração, citação e ordens de penhora. A formalização de negociações, por meio de um oficial de justiça para tratar da dívida com o contribuinte, inicia o processo contencioso e exige uma análise dos passivos contingentes da empresa auditada.

De acordo com a pesquisa conduzida por Maksymov et al. (2023), os auditores devem ter maior cautela ao estabelecer seus processos tributários, executá-los de forma mais metódica e analisar os serviços prestados para mitigar o risco de litígios tributários. A preocupação está na complexidade de compreender vários fatores que podem contribuir para a ocorrência de disputas em nível federal, estadual ou municipal.

Conforme as investigações de Pickerd e Piercey (2021), os auditores devem sincronizar as informações e compreender cada situação envolvida na tomada de decisões para evitar litígios. Essa abordagem garante que os auditores possuam a técnica necessária para apresentar processos com excelência a futuros acordos. Ademais, os autores argumentam que os litigantes empregam estratégias de fatores no tribunal para influenciar a tomada de decisões (Maksymov et al., 2023).

2.4 RELAÇÃO DAS *BIG FOUR* COM LITÍGIO TRIBUTÁRIO

A qualidade dos serviços prestados pelos *BIG 4* - grandes escritórios de auditoria - está correlacionada com seu tamanho. À proporção que os escritórios se tornam maiores, a rotatividade de serviços aumenta, resultando em um maior nível de especialização para indivíduos, como apontado por Francis e Yu (2009). Além disso, esses autores também afirmaram que escritórios maiores tendem a ser mais assertivos ao apresentar suas descobertas aos clientes.

Quanto maior a força de trabalho maior o número de prestadores de serviços em grandes escritórios, essa situação permite discussões e trocas de ideias mais eficazes. Becker (1993) examinou mais detalhadamente esse aspecto, considerando fatores como a quantidade de tempo gasto trabalhando em um problema específico. Observou-se que os auditores adquirem mais conhecimento e experiência à medida que investem mais horas em seu trabalho, o que acaba beneficiando seus clientes.

Desse ponto de vista, Khurana e Raman (2004) concordaram que as *Big Four* têm uma obrigação significativa de fornecer serviços de alta qualidade. Isso é fundamental para mitigar disputas relacionadas a impostos e proteger a saúde fiscal das empresas. No domínio dos procedimentos legais, os Estados Unidos enfrentam o volume mais substancial de litígios onerosos na arena internacional.

Os estudos conduzidos por Dopuch e Simunic (1982) enfatizaram a importância de as empresas de auditoria oferecerem excelentes serviços e garantirem maior confiabilidade nos relatórios contábeis e financeiros, pois isso é fundamental para resolver as questões, como mitigar possíveis perdas financeiras futuras relacionadas à avaliação de uma empresa.

O trabalho de Chyz et al. (2021) destacou a conexão positiva entre serviços de auditoria e planejamento tributário. As empresas que contratam os serviços de auditoria mais eficientes do mercado tendem a se beneficiar de bons resultados em termos de redução de riscos fiscais. Em contraste, as empresas que não contratam esses serviços assumem riscos de evasão fiscal e ameaças financeiras.

A pesquisa de Seetharaman et al. (2002), é necessário examinar se há uma correlação positiva entre as taxas de auditoria e a probabilidade de litígios. No entanto, eles não abordaram se essa relação difere entre as *Big Four* e as não *Big Four*. Eles concordam, contudo, que se o cenário analisado apresentar uma média elevada em relação às expectativas, os auditores devem priorizar a transparência e implementar medidas estratégicas para diminuir as disputas.

Garcia-Blandon et al. (2021) postularam que a literatura internacional fornece evidências empíricas que indicam uma correlação positiva dos serviços prestados por empresas de auditoria com a evasão fiscal na Espanha e nos Estados Unidos. A situação se torna preocupante quando os serviços de contencioso são oferecidos por empresas de auditoria que também fornecem outros serviços não relacionados à auditoria. A legislação proíbe as empresas de oferecer serviços de auditoria a seus clientes e classificá-las como outros serviços fiscais, isso pode levar à evasão fiscal.

As empresas de auditoria geralmente sucumbem à tentação e acabam oferecendo NAS para sua clientela. Os estudiosos apoiaram a relação da averiguação

e evasão fiscal, por meio da qual a redução legal da carga tributária é alcançada (Larcker & Richardson, 2004). As empresas de auditoria que fornecem serviços além do escopo designado podem inadvertidamente ter um impacto, ainda que em uma pequena porcentagem da amostra.

2.5 RELAÇÃO DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIA TRIBUTÁRIA E LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA

Os autores Cook et al. (2020) postularam que o objetivo por trás da redução da evasão fiscal é capitalizar a diminuição da arrecadação de impostos. Eles argumentaram que um maior engajamento com diversos fornecedores tende a diminuir a evasão fiscal, já que o novo prestador de serviços não tem o mesmo nível de familiaridade com as informações fiscais que os auditores que possuem conhecimento abrangente do sistema.

A pesquisa de Putri (2022) sugeriu que a associação com um auditor externo pode ter implicações positivas e negativas no crescimento das vendas no setor tributário. As descobertas indicaram que o crescimento das vendas está diretamente ligado à cobrança de impostos, sem discrepâncias observadas nos resultados imobiliários do governo. Portanto, este estudo estabelece uma conexão entre conformidade tributária e propriedade governamental.

Os estudos conduzidos por Jaffar et al. (2021) revelaram a proeminência do planejamento tributário agressivo nos últimos anos, que tem chamado a atenção das autoridades fiscais. As empresas têm adotado cada vez mais estratégias agressivas para reduzir a cobrança de impostos, utilizando um planejamento agressivo para aliviar a carga tributária. Apesar da complexidade da legislação, os empreendedores descobriram brechas para minimizar suas alíquotas efetivas de impostos.

Estudos anteriores conduzidos por Jaffar et al. (2021) examinaram o efeito moderador das taxas de serviço não relacionadas à auditoria em vários fatores, incluindo tamanho, lucratividade, alavancagem, intensidade de capital e estoque, dificuldades financeiras e etnia. O presente estudo analisará esses fatores usando *proxies* de controle, a saber, *ENDIV*, *ROE* e *SIZE*.

A pesquisa de Jaffar et al. (2021) produziu resultados afirmativos e concluiu que as taxas por serviços não relacionados à auditoria (taxas de NAS) desempenharam um papel significativo na relação entre vários itens tamanho, lucratividade, alavancagem, intensidade de estoque, dificuldades financeiras e o planejamento tributário. O estudo atual também obteve resultados positivos, especificamente em relação a *LOG_AUDIT*, *AUDIT_AT*, *SERV_AT*, *LOG_SERV*, *SERV_AT*, *ENDIV* e *SIZE*.

As descobertas de Al-Qadasi et al. (2023) indicaram que as empresas que empregam auditores especializados estão menos inclinadas a se envolver no gerenciamento de resultados reais (REM). Segundo os autores, a associação negativa observada é um pouco menos pronunciada em comparação com a independência do auditor especialista.

A conexão econômica entre as empresas auditadas e o pagamento de taxas, conforme discutido por Tepalagul e Lin (2015), pode levar a perdas financeiras e comprometer a independência dos auditores, impactando negativamente o atributo dos profissionais independente. Quando os profissionais não têm independência, eles têm menos probabilidade de relatar irregularidades, o que prejudica ainda mais a integridade da auditoria.

Além da proibição, o PCAOB impôs restrições à supervisão e monitoramento de empresas de contabilidade aos serviços tributários. Essas restrições incluem a

proibição de serviços fiscais com base em taxas contingentes, transações fiscais agressivas e serviços fiscais que envolvam relatórios financeiros (Ling 2023).

Ling (2023) observou que, com a supervisão rigorosa do PCAOB, houve uma mudança em direção a um planejamento tributário mais agressivo, caracterizado por menos atualizações financeiras e uma maior dependência de diferenças fiscais permanentes, dentro dos serviços tributários oferecidos pelas empresas de contabilidade.

O PCAOB, estabelecido em 2003 sob a Lei Sarbanes-Oxley de 2002, visa regulamentar empresas de contabilidade, que auditam empresas públicas, para atender ao interesse público. No entanto, como apontado por Keyser (2023), as agências reguladoras, às vezes, se encontram em situações em que priorizam os interesses do setor que devem regular, ao invés do interesse público.

As empresas que utilizam os serviços de consultoria tributária fornecidos por auditores independentes têm a capacidade de iniciar processos judiciais (Jaffar et al., 2021). A contratação de um auditor externo tem o potencial de melhorar o nível de vendas de conformidade fiscal (Putri, 2022). A independência dos auditores pode servir como um fator moderador na determinação da eficácia dos auditores especializados na redução de resultados tangíveis (Al-Qadasi et al., 2023), enquanto o calibre do processo de auditoria exerce preponderância no valor geral da organização (Tepalagul et al., 2015).

A pesquisa conduzida por Lamoreaux et al. (2023), observou-se que a qualidade do trabalho de auditoria depende do estabelecimento de conexões com empresas de auditoria proeminentes por aqueles que ocupam posições-chave dentro da organização. Esses indivíduos tendem a perceber um maior nível de qualidade no

processo de auditoria, após o recrutamento de um novo departamento em suas respectivas empresas.

A investigação conduzida por Gunawan et al. (2021) buscou analisar o impacto do Conselho Independente de Comissários, bem como do Comitê de Auditoria e Qualidade de Auditoria, no ato de evasão fiscal. Foi revelado que o setor de mineração possui um valor econômico significativo para o país, apesar de sua contribuição fiscal mínima. Nesse contexto, tanto o conselho de comissários, parcialmente independentes, quanto a qualidade da auditoria exercem influência na ocorrência de evasão fiscal.

A relação entre os serviços de consultoria tributária fornecidos por auditores independentes e o contencioso tributário é complexa, sugerindo uma dependência desses serviços e uma correlação com possíveis litígios. Para reforçar os argumentos apresentados no referencial teórico e buscar soluções plausíveis para o problema proposto, as seguintes hipóteses serão testadas:

(H1) Empresas que utilizam serviços de consultoria tributária de auditores independentes possuem maior litigiosidade tributária.

(H2) O peso dos serviços tributários em relação aos ativos totais da empresa está positivamente associado à litigiosidade tributária.

(H3) O peso relativo dos serviços tributários em relação aos honorários de auditoria também está associado à litigiosidade tributária.

3 METODOLOGIA

A metodologia empregada nesta pesquisa é baseada no exame de dados quantitativos relativos à relação entre o contencioso tributário e o impacto dos serviços

de consultoria tributária prestados por auditores independentes, utilizando dois bancos distintos.

a) as primeiras informações são do repositório de informações das empresas, acessível por meio do Economatica©.

b) enquanto o segundo banco de dados foi desenvolvido com a ajuda de Andrade (2023), que compilou meticulosamente os dados sobre o valor dos honorários pagos anualmente. A coleta de dados foi realizada manualmente, com base nos formulários de referência enviados pelas empresas à Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A planilha extraída do site da CVM reúne as informações desses formulários, simplificando a análise para o presente estudo.

As investigações acadêmicas atuais examinam a correlação entre serviços de consultoria tributária e contencioso tributário. Postula-se que as corporações se esforçam para aumentar a lucratividade e, ao mesmo tempo, reduzir os problemas controversos. As métricas LOG_AUDIT, AUDIT_AT, LOG_SERV e SERV_AT funcionam como indicadores avaliativos para analisar essa correlação, ressaltando a importância essencial da transparência nas divulgações financeiras em dois intervalos temporais distintos:

Impacto da consultoria tributária na lucratividade - O envolvimento com serviços de consultoria tributária pode aprimorar a gestão financeira, o que se correlaciona com o aumento da lucratividade. As empresas que dedicam recursos a esses serviços experimentam uma redução nas disputas tributárias, pois são mais proficientes para lidar com as suas obrigações fiscais (Nesbitt et al., 2020);

Papel dos auditores na redução de disputas - Os auditores desempenham uma função crítica para garantir a adesão às regulamentações e promover a transparência

por meio de práticas rigorosas de auditoria, o que pode mitigar os riscos relacionados ao contencioso tributário. Os serviços de consultoria tributária podem ajudar as empresas a compreenderem a complexidade da legislação (Gelter & Gurrea-Martínez, 2020; Nesbitt et al., 2020).

Espera-se que a qualidade dos serviços prestados esteja ligada à redução de litígios mediante à sua transparência nas informações nas demonstrações financeiras aos donos da firma, os quais verificarão o problema, de acordo com Dopuch e Simunic (1982), a fim de procurar estratégias para advertir o problema, cruzar informações para resolver as diferenças ou diminuir os conflitos entre os litigantes.

3.1 SELEÇÃO DA AMOSTRA

Este estudo examinou as empresas da B3, e o período analisado corresponde a 2017 a 2020, escolhido por acessibilidade. No intervalo buscou-se pesquisar e analisar possíveis relações positivas envolvendo a litigiosidade com serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes, pois essa relação poderá causar impactos no contencioso tributário (Dhiyaulhaq & Fadjarenie 2023).

Do conjunto de dados inicial, a pesquisa examinou dados de 401 empresas que estavam ativas durante o período designado. O setor financeiro, abrangendo 61 empresas, foi excluído do exame devido à presença de variáveis específicas do setor. Outras 14 empresas foram omitidas porque não tinham informações pertinentes sobre seu setor. Após essas exclusões e os ajustes feitos para dados ausentes, que afetaram 888 variáveis, a amostra efetiva foi formada por 326 empresas. Isso levou a um conjunto de dados final de 416 observações ao longo do período da pesquisa de 4 anos, facilitando assim uma análise extensa e produzindo descobertas robustas.

3.2 MODELO ECONOMÉTRICO E VARIÁVEIS

3.2.1 Protótipo empírico

A estrutura deste estudo foi projetada para explorar a correlação entre contencioso tributário e os serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes, conforme formulados na Equação 1.

O objetivo principal desta análise é avaliar o impacto dos serviços de consultoria tributária sobre os resultados do contencioso tributário e testar as hipóteses da pesquisa utilizando um modelo econométrico para análise. Foi colocado o modelo de regressão múltipla para investigar os efeitos dos auditores oferecer serviços tributários na litigiosidade tributária. Especificamente, o modelo visa responder à seguinte pergunta: Qual é o impacto dos auditores que oferecem serviços tributários na litigiosidade tributária?

Esta abordagem permite uma compreensão diferenciada de como a consultoria fiscal influencia litígios, potencialmente oferecendo insights sobre conformidade fiscal e litígios mais eficazes estratégias.

$$Litig_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 BIG4_{i,t} + \beta_2 ROE_{i,t} + \beta_3 Endiv_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + Empresa + Ano + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

Em que:

- LITIG - A *proxy* LITIG significa a variável dependente litigiosidade tributária para a empresa i no ano t;
- *BIG4* - significa a variável independente e é representada por 4 variáveis: LOG_AUDIT, AUDIT_AT, LOG_SERV, SERV_AT;
- ROE – é o Retorno sobre o Patrimônio Líquido;
- Endiv – é o Endividamento;

- *Size* – é o Tamanho da empresa;
- Ano - é o exercício relacionado ao dado coletado;
- β_0 – é o constante da reta;
- β_{it} – é o coeficiente angular das variáveis;
- ε_{it} - é o erro da regressão.

A *proxy* LITIG significa a variável dependente litigiosidade tributária, e testou as hipóteses do trabalho, investigando a correlação da variável independente β_1 . O modelo deste trabalho analisou as *proxies* representadas pelos controles ROE, Endiv e *Size*, conforme recomendo por Martinez e Reinders (2018), Xavier et al. (2022) e Rodrigues (2023).

3.3 VARIÁVEL DEPENDENTE

3.3.1 Litigiosidade Tributária (LITIG)

A variável LITIG foi empregada como uma ferramenta avaliativa para medir o nível de envolvimento em litígios tributários, indicando até que ponto as empresas se envolvem em contenciosos tributários e estão preparadas para responder por sanções devido aos riscos (Donelson et al., 2022).

Neste exame específico, eles exploraram a correlação entre o engajamento na diminuição dos impostos a pagar, o que leva à evasão fiscal, e ao aumento na prevalência de conflitos. O domínio do contencioso tributário abrange a soma de possíveis provisões e obrigações tributárias divididas pela totalidade dos ativos da empresa. (Wenwu et al., 2023). O litígio fiscal representa uma estratégia de financiar as organizações (Edward et al., 2016; Martinez, 2017).

$$\frac{(Provis\tilde{a}o\ fiscal_t + Passivo\ contingete\ fiscal_t)}{Ativo\ total_t} \quad (2)$$

3.4 VARIÁVEL DEPENDENTE

A variável LITIG foi empregada como uma ferramenta avaliativa para medir o nível de envolvimento em litígios tributários na Figura 1:

Figura 1 - Quadro de variável dependentes.

VARIÁVEL	TIPO	DESCRIÇÃO E FÓRMULAS	SINAL	PESQUISAS ANTERIORES
LITIG	VARIÁVEL DEPENDENTE	Total dos gastos com auditoria, serviços tributários e outros O contencioso tributário abrange o agregado de provisões e passivos fiscais contingentes divididos pelo total de ativos da corporação. <i>(Provisão fiscal_t + Passivo contingete fiscal_t)</i> <i>Ativo total_t</i>	+	Donelson et al. (2022), Wenwu et al. (2023)

Nota: Elaborada pela autora

3.5 VARIÁVEL INDEPENDENTE

A *BIG 4* é representada pelas variáveis:

1. LOG_AUDIT: Logaritmo total dos gastos com auditoria, serviços tributários e outros.
2. AUDIT_AT: Total dos gastos com auditoria, serviços tributários e outros / Ativo Total.
3. LOG_SERV: Logaritmo total dos gastos com serviços tributários.
4. SERV_AT: Total dos gastos com serviços tributários / Ativo Total

Como *proxy* para mensurar a litigiosidade tributária, foram utilizadas 4 variáveis, conforme demonstrado na Figura 2:

Figura 2 - Quadro de variáveis independentes.

VARIÁVEL	TIPO	DESCRIÇÃO E FÓRMULAS	SINAL
LOG_AUDIT	VARIÁVEL INDEPENDENTE	Total dos gastos com auditoria, serviços tributários e outros	+
AUDIT_AT	VARIÁVEL INDEPENDENTE	Total dos gastos com auditoria, serviços tributários e outros / Ativo Total	+
LOG_SERV	VARIÁVEL INDEPENDENTE	Logaritmo total dos gastos com serviços tributários.	+
SERV_AT	VARIÁVEL INDEPENDENTE	Total dos gastos com serviços tributários / Ativo Total	+

Nota: Elaborada pela autora

3.6 VARIÁVEIS DE CONTROLE

Nesse modelo, os controles foram trabalhados por meio de métricas que terão impactados no contencioso tributário. As variáveis de controle que foram levadas em consideração apresentaram seus impactos na litigiosidade tributária.

a) ROE – é o resultado da operação obtidos com recursos próprios e de terceiros (Xavier et al., 2022).

$$\frac{(\text{Lucro Líquido})}{\text{Patrimônio Líquido}} \quad (3)$$

b) Endividamento (Endiv) – A fórmula do endividamento é determinada pela divisão da dívida da empresa pelo total de ativos, e observa-se que a tangibilidade leva a contrair empréstimos e, posteriormente, a níveis mais altos de endividamento, conforme destacado por Thies e Klock (1992) e Rajan e Zingales (1995), assim como Bastos e Nakamura (2009).

$$\frac{(\text{Passivo circulante}_t + \text{Passivo não circulante}_t)}{\text{Ativo total}_t} \quad (4)$$

c) Tamanho da Empresa (*SIZE*) – Estudiosos consideram o tamanho da empresa um indicador adequado para examinar o contencioso tributário, sendo

que a influência dessa variável depende do tamanho da empresa (Rodrigues 2023).

Figura 3 - Quadro de variáveis de controles

VARIÁVEL	TIPO	DESCRIÇÃO E FÓRMULAS	SINAL	PESQUISAS ANTERIORES
ROE	CONTROLE	(ROE) – é o resultado da operação dos recursos próprios e de terceiros $\frac{(\text{Lucro Líquido})}{\text{Patrimônio Líquido}}$	-	Xavier et al. (2022)
ENDIV	CONTROLE	o endividamento é determinado pela divisão da dívida da empresa pelo total de ativos $\frac{(\text{Passivo circulante}_t + \text{Passivo não circulante}_t)}{\text{Ativo total}_t}$	+	Bastos et al. (2009)
SIZE	CONTROLE	Tamanho da companhia - é derivado do Logaritmo natural dos ativos totais de uma empresa	-	Wang et al. (2020), Martinez et al. (2018).

Nota: Elaborada pela autora.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A Tabela 1 apresenta dados sobre litigiosidade tributária (LITIG), gastos com auditoria (LOG_AUDIT, AUDIT_AT), gastos com serviços tributários (LOG_SERV, SERV_AT), retorno sobre o patrimônio líquido (ROE), endividamento (ENDIV) tamanho da firma (SIZE). Cada uma das variáveis será analisada na sequência.

Tabela 1 - Estatística descritiva das variáveis

Variável	Obs.	Média	Desvio padrão	Min	Max	P25	P50	P75
LITIG	416	0,0699	0,0840	0,0001	0,4078	0,0142	0,0372	0,0955
LOG_AUDIT	416	6,9203	1,3107	3,7612	10,1206	6,0479	6,8161	7,7571
AUDIT_AT	416	0,3035	0,3522	0,0101	1,9699	0,0963	0,1769	0,3778
LOG_SERV	416	2,0237	4,5005	0,0000	14,2659	0,0000	0,0000	0,0000
SERV_AT	416	0,0029	0,0097	0,0000	0,0579	0,0000	0,0000	0,0000
ROE	416	11,9633	12,8720	-16,2979	72,6374	3,4985	10,9596	16,6900
ENDIV	416	0,5584	0,2189	0,0993	1,3821	0,4508	0,5729	0,7022
SIZE	416	8,6427	1,6482	4,4955	13,0776	7,4820	8,6741	9,7556

Fonte: Elaborada pela autora a partir de dados da pesquisa.

Notas. A litigiosidade é uma métrica que abrange o agregado de provisões e passivos fiscais contingentes divididos pelo total de ativos da corporação; as variáveis LOG_AUDIT, AUDIT_AT e gastos com serviços tributários (LOG_SERV, SERV_AT) irão mensurar a agressividade tributária do modelo da pesquisa; enquanto ROE, ENDIV e SIZE são os controles que irão causar efeitos na relação da litigiosidade com os serviços tributários prestados por auditores independente.

4.1 LITIG (LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA)

A análise da Tabela 1 apresenta uma média de litigiosidade de 6,99% de litígios nas empresas listadas na B3, conforme indicado pela variável LITIG. Indicam que, em média, a litigiosidade tributária é baixa, considerando um resultado fraco de litígios conforme os estudos de Krishnan e Krishnan (1997), esse percentual está abaixo do trabalho de Coutinho, J. L. (2023) em relação a sua tabela de estatística descritiva, os seus resultados apresentaram uma média de 12,78% de litigiosidade, uma diferença de média de 5,79% do ativo total, respectivamente.

- **Desvio padrão:** 8,40% sugerem uma variação moderada em torno da média. Min-Max: Varia de 00,01% a 40,78%, mostrando que há casos com quase nenhuma litigiosidade e outros com níveis mais elevados. Percentis: A maioria dos casos (75%) tem uma litigiosidade abaixo de 09,55%, colaborando com os trabalhos da qualidade e transparência das informações fiscais de uma empresa (Mukoffi et al., 2022)

- **LOG_AUDIT** (Logaritmo dos Gastos com Auditoria): Média: 692,03% sugerem um nível moderado de gastos com auditoria. Desvio padrão: 131,07% indicam uma variação considerável. Min-Max: Varia de 376,12% a 1012,06%, indicando uma ampla gama de gastos entre as empresas, isso significa que quanto maior o escritório mais agressivo ele é em apresentar resultados para seus clientes (Francis et al., 2009).

- **AUDIT_AT** (Gastos com Auditoria / Ativo Total): Média: 30,35% mostram que, em média, os gastos com auditoria representam uma proporção significativa do ativo total. Desvio padrão: 35,22% indicam alta variação entre as empresas, representando serviços de auto qualidade para diminuir o número de litígios tributários e garantir a saúde financeira das firmas (Khurana et al., 2004).

- **LOG_SERV** (Logaritmo dos Gastos com Serviços Tributários): Média: 202,37%, mas com um desvio padrão muito alto (450,05%), indicando uma grande dispersão nos dados. Min-Max: A presença de muitos zeros sugere que várias empresas não têm gastos significativos com serviços tributários, a independência do auditor pode moderar a eficácia dos auditores especializados em diminuir os resultados reais (Al-Qadasi et al., 2023) e pode aumentar os litígios (Jaffar et al., 2021).

- **SERV_AT** (Gastos com Serviços Tributários / Ativo Total): Média: 00,29% é muito baixa, indicando que esses gastos são, em geral, uma pequena fração do ativo total, representando os princípios de transparência e confiabilidade na disseminação de informações (Martinez, 2021).

- **As variáveis de controles**: os resultados indicam ROE: Média: 1196,33% é um bom regresso médio, representando que a existe um bom resultado obtidos com a gestão dos recursos próprios e de terceiros para os diretores (Xavier et al.; 2022). Desvio padrão: 1287,20% mostram alta variação no retorno entre as empresas.

- **ENDIV** (Endividamento): Média: 55,84% indicam que, em média, mais de cinquenta por cento das finanças das empresas vem de dívidas. Desvio padrão: 21,89% mostram uma variação moderada no nível de endividamento, níveis mais elevados de tangibilidade levam a maior possibilidade de contrair empréstimos e, níveis de endividamento (Thies et al.; 1992; Rajan et al.; Zingales 1995).

- **SIZE** (Tamanho da Empresa): Média: 864,27% no logaritmo do ativo total indica empresas de tamanho considerável. Desvio padrão: 164,82% sugerem uma variação significativa no tamanho das empresas, os autores consideram o tamanho da entidade um indicador que vai examinar a litigiosidade tributária (Martinez et al., 2018)

Essas estatísticas fornecem uma visão abrangente das organizações estudadas, incluindo aspectos de litigiosidade tributária, gastos com auditoria e serviços tributários, rentabilidade, endividamento e tamanho. A análise desses dados pode revelar *insights* importantes sobre a relação entre essas variáveis e a litigiosidade tributária.

Tabela 2 - Matriz de correlação Pearson

Variáveis	LITIG	LOG_AUDIT	AUDIT_AT	LOG_SERV	SERV_AT	ROE	ENDIV	SIZE
LITIG	1							
LOG_AUDIT	0,2397***	1						
AUDIT_AT	0,0383	-0,0580	1					
LOG_SERV	0,1382***	0,3312***	-0,1095**	1				
SERV_AT	0,0534	0,1822***	0,0457	0,6912***	1			
ROE	-0,1001**	0,0480	-0,1530***	0,0481	0,0730	1		
ENDIV	0,2279***	0,1835***	-0,0031	-0,0019	0,0041	0,0370	1	
SIZE	0,2008***	0,7363***	-0,5825***	0,3222***	0,0782	0,0873*	0,2185***	1

Nota: Valores estatisticamente significativos foram indicados por ***, ** e *, correspondendo aos níveis de significância de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 : A matriz de correlação de Pearson apresentada oferece uma visão detalhada das relações entre as variáveis estudadas, incluindo litigiosidade tributária (LITIG), logaritmo dos gastos com auditoria (LOG_AUDIT), gastos com auditoria em relação ao ativo total (AUDIT_AT), logaritmo das despesas com serviços tributários (LOG_SERV), gastos com serviços tributários em relação ao total do ativo (SERV_AT), retorno sobre o patrimônio líquido (ROE), endividamento (ENDIV) e tamanho da entidade (SIZE).

Os valores de correlação de -1 a 1, o número 1 indica uma conexão positiva, a parte negativa -1 uma relação negativa, e 0 nenhuma correlação. Os asteriscos indicam o nível de significância estatística da correlação. Vamos analisar as correlações mais relevantes.

4.2 LITIG E OUTRAS VARIÁVEIS

LOG_AUDIT: Correlação positiva moderada (0,2397***), indicando que maiores gastos com auditoria estão associados a um aumento na litigiosidade tributária, indicam que diretores com experiência e expertise no campo da tributação exercem uma influência significativa (Lanis et al., 2012); (Khaola., 2019; Kovermann et al., 2019; Wang et al., 2021).

AUDIT_AT: Correlação fraca (0,0383), sugerindo pouca ou nenhuma relação direta com a litigiosidade, significa que os acionistas do trabalho atual usou uma forma eficiente de aumentar os lucros; usando planejamento equilibrado por causa dos litígios, obedecendo normas e conceitos para evitar planejamento agressivo (Mukherjee, 2020).

LOG_SERV: Correlação positiva moderada (0,1382***), indicando uma relação entre maiores gastos com serviços tributários e maior litigiosidade. ENDIV: Correlação positiva moderada (0,2279***), sugerindo que maior endividamento está associado a maior litigiosidade tributária. SIZE: Correlação positiva moderada (0,2008***), indicando que empresas maiores tendem a ter maior litigiosidade tributária, os resultados apresentam relações positiva entre os serviços prestados por empresas de auditoria (Garcia et al.,2021).

LOG_AUDIT e SIZE: Correlação muito forte (0,7363***), indicando que empresas maiores tendem a ter maiores gastos com auditoria, as firmas acabam de beneficiando em resultados positivos em se tratando de maior ou menor risco fiscal pois as empresas acabam de beneficiando em resultados positivos em se tratando de maior ou menor risco fiscal (Chyz et al.,2021).

AUDIT_AT e SIZE: Correlação negativa forte (-0,5825***), sugerindo que, proporcionalmente, empresas maiores gastam menos com auditoria em relação ao seu ativo total. LOG_SERV e SERV_AT: Correlação muito forte (0,6912***), indicando que gastos totais com serviços tributários estão fortemente relacionados com a proporção desses gastos em relação ao ativo total, os diretores trabalham com planejamento tributário para diminuir os impostos. (Nascimento, 2020).

ROE: As correlações com ROE são geralmente fracas, indicando que o retorno sobre o patrimônio líquido não está fortemente relacionado com as outras variáveis analisadas.

Essas correlações fornecem *insights* importantes sobre como diferentes aspectos financeiros e operacionais das empresas estão inter-relacionados, especialmente no que diz respeito à litigiosidade tributária. É importante notar que correlação não implica causalidade, e essas relações podem ser influenciadas por outros fatores não considerados neste estudo.

Tabela 3 - Regressão linear múltipla litigiosidade

Variável	LITIG (1)	LITIG (2)	LITIG (3)	LITIG (4)
LOG_AUDIT	0,0119***	-	-	-
AUDIT_AT	-	0,0446***	-	-
LOG_SERV	-	-	0,0018**	-
SERV_AT	-	-	-	0,4193
ROE	-0,0007***	-0,0067**	-0,0008***	-0,0008***
ENDIV	0,0733***	0,0655***	0,7799***	0,0753***
SIZE	0,0016	0,0143***	0,0069***	0,0084***
CONST.	-0,0604***	-0,0978***	-0,0289	-0,0381*
Obs.	416	416	416	416
Valor F	12,26***	13,07***	11,39***	10,54***
R-squared	0,1066	0,1042	0,1000	0,0930
Prob>F	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000

Fonte: Elaborada pelo autor.

Nota: Significância ao nível de 1% (***), 5% (**) e 10% (*). As variáveis não significativas obtiveram p-valor maior que 10%.

A Tabela 3 resume os resultados de quatro modelos de regressão linear múltipla, onde a *proxy* dependente litigiosidade tributária (LITIG) e as variáveis independentes são diferentes combinações de LOG_AUDIT, AUDIT_AT, LOG_SERV,

SERV_AT, ROE, ENDIV e *SIZE*. Cada coluna (LITIG 1 a LITIG 4) representa um modelo diferente, cujas interpretações são apresentadas na sequência.

- **LITIG (1)**

- LOG_AUDIT: Coeficiente positivo (0,0119***), indica que um aumento no logaritmo dos gastos com auditoria está associado a um aumento na litigiosidade tributária.
- ROE: Coeficiente negativo (-0,0007***), sugere que um maior regresso sobre o capital próprio está associado a uma menor litigiosidade.
- ENDIV: Coeficiente positivo (0,0733***), indica que um maior endividamento está associado a uma maior litigiosidade tributária.
- SIZE*: Coeficiente não significativo, sugerindo que o tamanho da empresa não tem um impacto significativo na litigiosidade tributária neste modelo.

- **LITIG (2):**

- AUDIT_AT: Coeficiente positivo (0,0446***), indica que um aumento na proporção dos gastos com auditoria em relação ao ativo total está associado a um aumento na litigiosidade tributária.
- ROE e ENDIV: Semelhante ao modelo LITIG (1), com coeficientes negativos para ROE e positivos para ENDIV.
- SIZE*: Coeficiente positivo significativo (0,0143***), indica que empresas maiores tendem a ter maior litigiosidade tributária neste modelo.

- **LITIG (3):**

- LOG_SERV: Coeficiente positivo (0,0018**), indica uma relação positiva entre os gastos com serviços tributários e a litigiosidade tributária.

ii. ROE, ENDIV e *SIZE*: Tendências semelhantes aos modelos anteriores.

- **LITIG (4):**

i. SERV_AT: Coeficiente positivo (0,4193), mas sem indicação de significância estatística, sugerindo cautela na interpretação desta variável.

ii. ROE, ENDIV e *SIZE*: Mantêm as tendências observadas nos outros modelos.

4.2.1 Análise Geral

- **Valor F:** Todos os modelos são estatisticamente significativos (Valores F significativos).

- **R-squared:** Os valores variam de 0,0930 a 0,1066, indicando que os modelos explicam entre 9,30% e 10,66% da variação na litigiosidade tributária. Isso sugere que outras variáveis não incluídas nos modelos também podem influenciar a litigiosidade.

- **Prob>F:** Próxima de 0 em todos os modelos, reforçando a significância estatística dos modelos.

a) Sociedades que aplicam trabalhos de consultoria tributária de auditoria independentes têm maior litigiosidade tributária.

- **Análise:** Tanto a matriz de correlação quanto os modelos de regressão indicaram uma relação positiva entre os gastos com serviços tributários (LOG_SERV, SERV_AT) e a litigiosidade tributária (LITIG). Especificamente, o modelo LITIG (3) mostra a correlação positiva entre LOG_SERV e LITIG, e o modelo LITIG (4) sugere uma tendência positiva com SERV_AT, embora sem significância estatística clara.

- **Conclusão:** Há evidências que suportam a hipótese de que o uso de serviços com consultoria fiscal está associado a uma maior litigiosidade tributária, embora a força e a significância dessa associação variem conforme a medida utilizada.

b) O peso dos serviços tributários em relação aos ativos totais da empresa está positivamente associado à litigiosidade tributária.

- **Análise:** A variável SERV_AT, que representa o peso dos serviços tributários em relação aos ativos totais, mostra uma tendência positiva em relação à litigiosidade tributária no modelo LITIG (4), mas a significância estatística não é clara. Além disso, a correlação entre SERV_AT e LITIG na matriz de correlação é positiva, embora fraca.

- **Conclusão:** Os resultados sugerem uma associação positiva, mas não fornecem evidências fortes o suficiente para confirmar de forma conclusiva esta hipótese.

c) O peso relativo dos serviços tributários em relação aos honorários de auditoria também está associado à litigiosidade tributária.

- **Análise:** Esta hipótese requer uma análise da relação entre a proporção dos serviços tributários em relação aos honorários de auditoria e a litigiosidade tributária. No entanto, os modelos de regressão e a matriz de correlação não forneceram uma medida direta dessa relação.

- **Conclusão:** Não há dados suficientes nos resultados apresentados para avaliar diretamente esta hipótese. Seria necessário realizar uma análise adicional, possivelmente criando uma nova variável que represente essa proporção, para testar essa hipótese de forma adequada.

Em resumo, os resultados forneceram algum suporte para a primeira hipótese e uma indicação para a segunda, mas não foram conclusivos para a terceira. É importante lembrar que correlações e associações estatísticas não necessariamente

implicam causalidade, e outros fatores não incluídos nos modelos podem influenciar a litigiosidade tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito deste escrito foi examinar se existe uma conexão entre o contencioso tributário corporativo e a pagela dos trabalhos de consultoria tributária por peritos independentes durante o período de 2017 a 2020. O objetivo desta investigação foi esmiuçar se existe uma junção entre contencioso tributário corporativo e a utilização de serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes.

As variáveis utilizadas para avaliar o impacto no litígio abrangeram LOG_AUDIT, que representa o logaritmo total das despesas incorridas com auditoria, serviços fiscais e outras atividades relacionadas, bem como AUDIT_AT, que indica a razão entre as despesas totais incorridas em auditoria, serviços fiscais e outras, e o total de ativos. Além disso, LOG_SERV representa o logaritmo total das despesas com serviços fiscais, enquanto SERV_AT significa a razão entre as despesas totais incorridas com serviços fiscais e o total de ativos.

Os resultados obtidos demonstraram que tanto a alocação de recursos para auditoria, quanto para serviços tributários influencia a litigiosidade tributária, embora o impacto preciso varie, dependendo da forma como esses gastos são avaliados. Além disso, razões como regresso sobre o capital próprio e endividamento também desempenham um papel significativo nesse sentido. É importante observar, entretanto, que embora exista uma associação estatisticamente significativa, isso não necessariamente infere uma relação causal.

As empresas que contratam os serviços de auditores independentes, para fins de consultoria tributária, têm maior probabilidade de se envolver em litígios tributários.

A matriz de correlação e os modelos de regressão indicaram uma ligação positiva entre a alocação de recursos para serviços tributários (LOG_SERV, SERV_AT) e a litigiosidade tributária (LITIG). Mais especificamente, o modelo LITIG (3) demonstra uma conexão concordante e significativa entre LOG_SERV e LITIG, e o modelo LITIG (4) sugere uma tendência positiva com SERV_AT, embora sem significância estatística clara.

Existem evidências para sustentar a hipótese de que a utilização de serviços de consultoria tributária está vinculada a uma maior litigiosidade tributária, embora a magnitude e a importância dessa conexão sejam diferentes, dependendo da métrica empregada.

As descobertas ofereceram fundamentação para abordar a hipótese inicial e uma sugestão em relação à segunda, mas não foram definitivas para a terceira. No entanto, correlações e associações estatísticas não estabeleceram causalidade, e fatores adicionais omitidos nos modelos puderam exercer influência e impactar a litigiosidade tributária.

Como uma contribuição substancial, este estudo fornece dados cruciais para a comunidade contábil, econômica, jurídica e especialistas no campo da auditoria. Além disso, fornecerá informações valiosas para cargos em consultoria tributária.

Como limitação deste estudo, restringimos nossa análise às instituições brasileiras cadastrada na B3, comparando os resultados com os de associações estrangeiras que utilizaram os serviços de consultores fiscais que são auditores

independentes e examinamos se essas empresas estrangeiras apresentam maior incidência de litígios tributários.

Para futuras investigações, propomos a coleta de informações de companhias não registradas na B3, bem como o exame de empresas estrangeiras. Além disso, sugerimos analisar os resultados de empresas que utilizaram serviços de consultoria tributária de auditores independentes e demonstram uma maior ocorrência de litígios tributários. Seria valioso, também, avaliar a importância relativa dos serviços tributários em relação às taxas de auditoria, particularmente em termos de sua associação com litígios tributários.

REFERÊNCIAS

- Andrade, A. M. de. (2023). *Honorários pagos aos auditores independentes pelos serviços tributários e a tax avoidance de empresas brasileiras*. [Dissertação de mestrado, Universidade Federal da Bahia]. <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/37425>
- Al-Qadasi, A. A., Baatwah, S. R., Ghaleb, B. A., & Qasem, A. (2023). Do Industry Specialist Audit Firms Influence Real Earnings Management? The Role of Auditor Independence. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 26(2), 356-370. <https://revistas.um.es/rcsar/article/view/480421/344191>
- Almeida, C. O. F. de (2018). Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, (40), 441-452. <https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-40-23>
- Baldivieso, P. E. C. (2022). Litigiosidade tributária e suas repercussões econômicas: uma análise do relatório Insper/CNJ 2022. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, 34(2), 57-61. <https://revista.trf1.jus.br/trf1/article/view/396/220>
- Bastos, D. D., & Nakamura, W. T. (2009). Determinantes da estrutura de capital das companhias abertas no Brasil, México e Chile no período 2001-2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(50), 75-94. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772009000200006>

- Barros, V., & Sarmiento, J. M. (2020). Board meeting attendance and corporate tax avoidance: Evidence from the UK. *Business Perspectives and Research*, 8(1), 51-66. <https://doi.org/10.1177/2278533719860021>
- Bédard, J., & Paquette, S. M. (2021). Audit Committee Financial Expertise, Litigation Risk, and Auditor-Provided Tax Services. *Accounting Perspectives*, 20(1), 7-48. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12236>
- Becker, G. S. 1993. *Human Capital*. 3rd edition. University of Chicago Press.
- Biazus, M., & Orlandi, T. (2016). Planejamento tributário como forma de afastar a incidência do parágrafo único do art. 116 do CTN nas relações privadas realizadas pelas empresas. *Revista Jus Navigandi*. <https://jus.com.br/artigos/52553/planejamento-tributario-como-forma-de-afastar-a-incidencia-do-paragrafo-unico-do-art-116-do-ctn-nas-relacoes-privadas-realizadas-pelas-empresas>
- Cao, Z., & Narayanamoorthy, G. S. (2014). Accounting and litigation risk: Evidence from directors' and officers' insurance pricing. *Review of Accounting Studies*, 19(1), 1-42. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-013-9249-4>
- Cavalcante, L. E. G. (2021). *Conformidade fiscal cooperativa: novas perspectivas para o relacionamento entre o fisco e o contribuinte*. [Dissertação de mestrado]. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, Brasil. https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/59328/1/2021_dis_legcavalcante.pdf
- Chyz, J. A., Gal-Or, R., Naiker, V., & Sharma, D. S. (2021). The association between auditor provided tax planning and tax compliance services and tax avoidance and tax risk. *The Journal of the American Taxation Association*, 43(2), 7-36. <https://doi.org/10.2308/JATA-19-041>
- Cook, K. A., Kim, K., & Omer, T. C. (2020). The cost of independence: Evidence from companies' decisions to dismiss audit firms as tax-service providers. *Accounting Horizons*, 34(2), 83-107. <https://doi.org/10.2308/horizons-18-009>
- Coutinho, J. L. (2023). *Litigiosidade Tributária e Efeitos na estrutura de capital no Brasil*. [Dissertação de mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE]. Repositório de Produção Científica FUCAPE.
- Dhiyaulhaq, M. N. S., & Fadjaranie, A. (2023). The Effect of the Director's Tax Expertise, the Tax Consultant Profession and the Frequency of the Board of Commissioners' Meetings on Tax Avoidance. *Journal of Economics, Finance and Accounting Studies*, 5(1), 63-72. <https://doi.org/10.32996/jefas.2023.5.1.5>
- Donelson, D. C., Glenn, J. L., & Yust, C. G. (2022). Is tax aggressiveness associated with tax litigation risk? Evidence from D&O insurance. *Review of Accounting*

Studies, 27(2), 519-569. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-021-09612-w>

Donohoe, M. P., & Robert Knechel, W. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing?. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12027>

Dopuch, N., & Simunic, D. (1982, June). Competition in auditing: An assessment. In *Fourth Symposium on auditing research* (Vol. 401, p. 405). University of Illinois

Edwards, A., Schwab, C., & Shevlin, T. (2016). Financial constraints and cash tax savings. *The Accounting Review*, 91(3), 859-881. <https://doi.org/10.2308/accr-51282>

Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The accounting review*, 84(5), 1521-1552. <https://www.jstor.org/stable/27784231>

Garcia-Blandon, J., Argiles-Bosch, J. M., Ravenda, D., & Castillo-Merino, D. (2021). Auditor-provided tax services and tax avoidance: evidence from Spain. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 50(1), 89-113.

Gelter, M., & Gurrea-Martínez, A. (2020). Addressing the auditor independence puzzle: Regulatory models and proposal for reform. *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, 53(3), 787-827. <https://scholarship.law.vanderbilt.edu/vjtl/vol53/iss3/2/>

Granda, M. L. (2021). Tax haven ownership and business groups: Tax avoidance incentives in Ecuadorian firms. *Journal of Business Research*, 130, 698-708. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.07.012>

Gunawan, Y., Christy, Y., Tin, S., & Jonathan, L. (2021). The influence of independent board of commissioners, audit committee, and audit quality on tax avoidance. *Economic, Business, Management, and Accounting*, 18(1), 42-49. <https://doi.org/10.30651/blc.v18i1.6495>

Jaffar, R., Derashid, C., & Taha, R. (2021). The Moderating Effect of Non-audit Services Fee on Aggressive Tax Planning: Empirical Evidence From Malaysian Listed Companies. *International Journal of Financial Research*, 12(3), 240-250. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v12n3p240>

Keyser, J. D. (2023). Examine the available evidence: Was the Duhnke PCAOB captured? *Critical Perspectives on Accounting*, 97, 102573. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102573>

Khaoula, F., & Moez, D. (2019). The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning: Evidence from European listed firms. *Borsa Istanbul Review*, 19(4), 331-343. <https://doi.org/10.1016/j.bir.2019.07.005>

- Krishnan, J., & Krishnan, J. (1997). Litigation risk and auditor resignations. *The Accounting Review*, 72(4), 539-560. <https://www.jstor.org/stable/248174>
- Krishnan, G. V., & Visvanathan, G. (2007). Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors' accounting expertise and accounting conservatism. [Working Paper N° 866884]. SSRN. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=866884
- Kovermann, J., & Velte, P. (2019). The impact of corporate governance on corporate tax avoidance: a literature review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36(1), 1-29. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100270>
- Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2004). Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus non-Big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries. *The Accounting Review*, 79(2), 473-495. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.2.473>
- Lamoreaux, P. T., Mowchan, M., & Zhang, W. (2023). Does Public Company Accounting Oversight Board Regulatory Enforcement Deter Low-Quality Audits? *The Accounting Review*, 98(3), 335–366. <https://doi.org/10.2308/TAR-2020-0658>
- Lanis, R & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*. 31(1), 86-108. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.006>
- Larcker, D. F., & Richardson, S. A. (2004). Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance. *Journal of accounting research*, 42(3), 625-658. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2004.t01-1-00143.x>
- Ling, R. (2023). The Effect of the PCAOB's Restrictions on Auditor-Provided Tax Services on Audit Quality, Earnings Quality, and Tax Avoidance. *Journal of Accounting & Finance* ,23(1). <https://doi.org/10.33423/jaf.v23i1.5834>
- Martinez, A. L. (2017). Agressividade tributária: um survey da literatura. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 11(6), 106-124. <https://doi.org/10.17524/repec.v11i0.1724>
- Martinez, A. L., & Reinders, A. P. G. S. (2018). Qual o efeito da agressividade tributária na rentabilidade futura? Uma análise das companhias abertas brasileiras. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 5(1), 3-14. <https://comunicata.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/6485/4253>
- Martinez, A. L., & Oliveira, J. P. E. G. (2019). Novo CARF e planejamento tributário com operações societárias. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 13(2), 166-181. <https://doi.org/10.12712/rpca.v13i2.13181>
- Martinez, A. L. (2021). *Cooperative Compliance: SWOT Analysis for the Brazilian CONFIA*. XV Congresso ANPCONT, on-line, Brasil.

- Martinez, A. L., & Ramalho, V. P. (2017). Agressividade tributária e sustentabilidade empresarial no Brasil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 16(49), 7-16. <http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2366>
- McGuire, S. T., Omer, T. C., & Wang, D. (2012). Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference? *The accounting review*, 87(3), 975-1003. <https://doi.org/10.2308/accr-10215>
- Maksymov, E., Peecher, M. E., Pickerd, J. S., & Zhou, Y. D. (2023). How Trial Preparation Factors Influence Audit Litigation Outcomes: Insights from Audit Litigators. [Workin Paper N° 3555475]. SSRN.
- Mukherjee, S. (2020). Inter-governmental fiscal transfers in the presence of revenue uncertainty: The case of goods and services tax (GST) in India. *Journal of Development Policy and Practice*, 5(1), 74-102. <https://doi.org/10.1177/2455133320909927>
- Nascimento, M. S. (2020). *O efeito das doações de campanha na agressividade tributária das empresas doadoras*. [Dissertação de mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE], Repositório de Produção Científica FUCAPE.
- Nesbitt, W. L., Persson, A., & Shaw, J. (2020). Auditor-Provided Tax Services and Clients' Tax Avoidance: Do Auditors Draw a Line in the Sand for Tax Advisory Services?. [Workin Paper N° 3556702] SSRN. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3556702
- Obeng-Nyarko, J. K. (2023). *Effects of Sarbanes-Oxley Act 2002 on the quality of corporate reporting by UK listed companies*. [Doctoral dissertation, University of Essex]. <https://repository.essex.ac.uk/35688/1/Thesis%20copy%20for%20Repository%202.pdf>
- Pickerd, J., & Piercey, M. D. (2021). The effects of high estimate uncertainty in auditor negligence litigation. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 3182-3213. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12685>
- Putri, C. D., & Damayanti, T. W. (2022). Tax Compliance, Sales Growth, and the Existence of External Auditors: Evidence From Government Ownership Companies. *Journal of Accounting & Finance* 22(5). <https://doi.org/10.33423/jaf.v22i5.5633>
- Rajan, R. G., & Zingales, L. (1995). What do we know about capital structure? Some evidence from international data. *The journal of Finance*, 50(5), 1421-1460. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1995.tb05184.x>
- Rodrigues, J. C. (2023). *Agressividade Tributária e Financeirização Corporativa no Brasil*. [Dissertação de mestrado, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE], Repositório de Produção Científica FUCAPE.

- Santos, H. S. D. (2022). *Utilização das provisões e dos passivos contingentes para avaliação do grau de litígio tributário das empresas brasileiras: uma análise dos seus determinantes e das suas consequências para o valor de mercado*. [Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo]. <https://doi.org/10.11606/D.12.2022.tde-01072022-125813>
- Santos, L. P. G. dos, Soares, P. A., Freitas, S. C. de., & Dias Filho, J. M. (2021). The influence of tax services provided by auditors on tax avoidance: evidence from Brazil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15, e175839. <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/175839/174519>
- Seetharaman, A., Gul, F. A., & Lynn, S. G. (2002). Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of accounting and economics*, 33(1), 91-115. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00046-5](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00046-5)
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Thies, C. F., & Klock, M. S. (1992). Determinants of capital structure. *Review of Financial Economics*, 1(2), 40-52. <https://doi.org/10.1002/j.1873-5924.1992.tb00548.x>
- Wang, F., Xu, S., Sun, J. & Cullinan, C. P. (2020). Corporate tax avoidance: a literature review and research agenda. *Journal of Economic Surveys*, 34(4), 793-811. <https://doi.org/10.1111/joes.12347>
- Wang, Y., & Yao, J. (2021). Impact of executive compensation incentives on corporate tax avoidance. *Modern Economy*, 12(12), 1817-1834. <https://doi.org/10.4236/me.2021.1212094>
- Wenwu, X., Khurram, M. U., Qing, L., & Rafiq, A. (2023). Management equity incentives and corporate tax avoidance: Moderating role of the internal control. *Frontiers in Psychology*, 14, 1096674. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2023.1096674>
- Widiatmoko, S., & Mulya, H. (2021). The Effect of Good Corporate Governance, Profitability, Capital Intensity and Company Size on Tax Avoidance. *Journal of Social Science*, 2(4), 502-511. <https://jsss.co.id/index.php/jsss/article/download/176/197>
- Xavier, M. B., Theiss, V., & Ferreira, M. P. (2022). Impact of Tax Aggressiveness on the Profitability of Publicly Traded Companies Listed on B3. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 21, 1-17. <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3229/2378>
- Zhang, H., Zou, Y., Zhang, L., Xiong, H., & Xie, Z. (2022). Absence of Controlling Shareholders and Litigation Risk: Evidence from China. *Emerging Markets Finance and Trade*, 58(4), 1176-1190. <https://doi.org/10.1080/1540496X.2021.1973422>

CAPÍTULO 4

PROPOSTA DE PRÁTICAS DE CONFORMIDADE FISCAL E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA: O PAPEL DO CONTADOR NA REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA EM EMPRESAS MENORES

RESUMO

Este artigo investigou o papel dos contadores no alívio de disputas tributárias em empresas menores, com ênfase na implementação de medidas efetivas de conformidade fiscal e práticas consultivas. Ao utilizar metodologia qualitativa, a pesquisa incorporou entrevistas realizadas com contadores e empresários para analisar estratégias que podem ajudar essas empresas a resolver conflitos relacionados aos impostos. As entrevistas, realizadas presencialmente ou on-line, buscaram delinear metodologias contábeis proativas, nas quais os contadores foram posicionados como agentes-chave na resolução de disputas tributárias. Nesse discurso tecnológico, juntamente com estratégias de conformidade tributária, os serviços de consultoria foram estendidos a seis empreendedores que assentiram em participar gratuitamente, ressaltando as vantagens que os diretores podem obter ao se engajar em práticas de conformidade congruentes com a legislação tributária aplicável, uma das quais foi o Programa Contribuinte Arretado, criado pela Lei 8.085/2018, cujo objetivo é orientar e reduzir litígios. Medidas práticas de conformidade tributária e serviços de consultoria foram apresentadas, promovendo os contribuintes a tomarem medidas visando aliviar questões relacionadas aos litígios. Após a consultoria, prevê-se que os empreendedores gerem relatórios detalhando as ações planejadas e executadas contribuindo, assim, para a mitigação dos desafios do contencioso tributário no Brasil.

Palavras-chave: Contencioso tributário, contadores, contribuintes, práticas de conformidade tributária.

1 O PAPEL DO CONTADOR NA MITIGAÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS: PROPOSTAS PARA PEQUENAS EMPRESA

O papel do contador na mitigação de litígios tributários em pequenas empresas destaca-se pela capacidade de transcender funções contábeis básicas, oferecendo

contribuições relevantes para o planejamento tributário e a redução de disputas fiscais (Ajdacic et al., 2021). Esses profissionais auxiliam na otimização da lucratividade e na tomada de decisões eficazes, considerando os contextos econômicos e sociais das operações empresariais (Riccaboni et al., 2006).

A experiência e a especialização contábil são elementos cruciais, adquiríveis por meio de treinamentos, workshops e cursos voltados à gestão tributária (Yevstigneyev e Viktorova, 2015). O uso de sistemas robustos e consultorias especializadas é essencial para navegar pela legislação complexa e acompanhar as mudanças tecnológicas e normativas (Sabuncu, 2022; Cooke & Sui, 2022). Ademais, tecnologias como aplicativos de software avançados auxiliam na simplificação das obrigações fiscais, na precisão dos relatórios financeiros e na comunicação com autoridades fiscais (Yapar, 2021; Huttner & Merigoux, 2022).

A pesquisa metodológica, de natureza qualitativa, envolveu entrevistas com contadores e empreendedores em vários estados brasileiros, explorando como práticas de conformidade fiscal e consultoria tributária podem minimizar a litigiosidade (Susilawati et al., 2021). Os resultados sugerem que tais práticas promovem transparência e reduzem conflitos com o fisco, alinhando-se aos princípios regulatórios e facilitando negociações eficazes (Mangoting et al., 2019; Suhendar & Hakim, 2021).

Contadores desempenham papel central na proteção de ativos empresariais e na gestão contábil em empresas menores, consolidando o conhecimento em contabilidade gerencial e melhorando as relações com stakeholders, governo e sociedade (López & Hiebl, 2015; Susanto & Meiryani, 2019). Esses profissionais fornecem informações seguras e transparentes, assegurando aderência às normas e à legislação tributária, conforme destacado por (Taqi et al., 2021).

No Brasil, a complexidade da legislação tributária e a incidência de multas e juros abusivos agravam a litigiosidade fiscal, impactando a capacidade de pagamento dos contribuintes (Almeida, 2018). Iniciativas como os acordos de dupla tributação e a Lei 11.941/2009 visam reduzir esses conflitos, promovendo soluções colaborativas e rápidas (Ministério da Economia, 2022). Estudos confirmam a relevância do contador na prevenção e resolução de litígios fiscais em pequenas empresas, destacando a importância de suas contribuições para a sustentabilidade financeira e a conformidade regulatória (Ghasemi et al., 2011; Demirkan et al., 2020).

A estrutura deste estudo abrange a análise das funções contábeis, a metodologia aplicada, as discussões com profissionais, as recomendações propostas, os resultados obtidos e as considerações finais. O objetivo é fornecer subsídios que incentivem boas práticas fiscais e contribuam para a melhoria da relação entre contribuintes e autoridades fiscais, mitigando custos e disputas jurídicas para pequenas empresas.

1.1 RELAÇÃO DE TRANSPARÊNCIA ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE

Os empresários têm enfrentado desafios decorrentes da complexidade da legislação, cujo cenário provoca abalos na economia e cria um ambiente propício para fortalecer a desvirtuação. Conforme articulado por Raju e Rao (2016), o papel do contador é fundamental para aliviar disputas tributárias, garantindo a geração de relatórios precisos que cumpram as regulamentações tributárias aplicáveis mitigando, assim, os erros nas demonstrações financeiras.

De acordo com as perguntas frequentes apresentadas no site de Transações Tributárias do Governo Federal (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/perguntas-frequentes/transacao-tributaria>), para abordar os desafios

judiciais generalizados no Brasil, é imperativo investir em uma estrutura de transação tributária que exija a colaboração de ambas as partes que, por meio de transparência e permissões autorizadas, possuem a capacidade de endossar processos ou renunciar aos julgamentos que favoreçam uma das partes envolvidas.

Martinez (2021) afirmou que o cumprimento das obrigações fiscais se tornou cada vez mais árduo devido à natureza complicada da legislação, dado que uma infinidade de exigências impostas pelas autoridades fiscais obriga os contribuintes a buscarem serviços de consultoria tributária para compreender e lidar com as complexidades dessas obrigações, que devem ser comunicadas às autoridades fiscais de forma transparente.

Os serviços de consultoria tributária assumem uma função fundamental para lidar com as complexidades da legislação tributária, facilitando a adesão aos requisitos regulatórios e, ao mesmo tempo, aliviando os riscos associados à evasão fiscal. O apoio prestado pelos serviços de consultoria é essencial para os contribuintes, especialmente em setores com legislações mais complexas (Marfu'ah et al., 2021).

O estudo atual destacou a importância de empregar profissionais qualificados. As empresas que contratam contadores especializados possuem uma compreensão das regulamentações tributárias diminuindo, assim, os riscos de evasão fiscal e possíveis penalidades (Akintoye et al., 2020; Marfu'ah et al., 2021), ao mesmo tempo em que aprimoram a integração tecnológica nos serviços fiscais e a eficiência operacional.

Embora os benefícios das estratégias fiscais preventivas sejam manifestos, algumas pesquisas indicam que nem todas as metodologias de planejamento tributário produzem resultados vantajosos para a lucratividade enfatizando, assim, a necessidade de implementação e supervisão rigorosas (Akintoye et al., 2020).

2 ESTRATÉGIAS QUALITATIVAS PARA INVESTIGAR O PAPEL DOS CONTADORES NA MITIGAÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS EM PEQUENAS EMPRESAS

A presente pesquisa implementou uma metodologia específica que envolveu a execução de entrevistas, conforme evidenciado por Susilawati et al. (2021), as quais podem ser conduzidas presencialmente ou por meio de plataformas digitais. A coleta de dados contou com a participação de profissionais devidamente autorizados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), além de empresários atuantes nos setores de negócios e serviços. Tal metodologia de estrutura qualitativa é reconhecida por sua análise de dados, conforme articulado por Braun e Clarke (2006).

Foram delineados dois grupos distintos de entrevistas, especificamente com contadores e proprietários de empresas, de modo que foram realizadas visando acentuar as experiências vividas e os pontos de vista de diversos profissionais de contabilidade e gerentes executivos. Além disso, foi imperativo integrar detalhes sobre as metodologias adotadas pelas empresas na gestão de suas obrigações fiscais (Khairannisa & Cheisviyanny, 2019).

As metodologias para coleta de dados foram executadas em duas fases, iniciando com contadores e finalizando com empreendedores.

Para os contadores, um questionário estruturado foi elaborado juntamente com um documento de consentimento para a empresa, compreendendo 11 consultas dirigidas aos profissionais de contabilidade, investigando suas perspectivas sobre como seu papel pode contribuir para a mitigação do contencioso tributário dentro das organizações, as principais medidas para resolver disputas tributárias no Brasil.

As estratégias empregadas pelas empresas de contabilidade para englobavam ações para contornar complicações legais relacionadas à tributação, bem como

recomendações para aliviar conflitos tributários em menores empresas. Os *insights* coletados de cada profissional sobre seus desafios relacionados à mitigação de disputas facilitaram a formulação de propostas que visam aprimorar as práticas tributárias e contábeis nas empresas.

Para os empreendedores, um questionário com 8 perguntas foi formulado solicitando informações sobre a importância de um contador para a organização, seu conhecimento da situação fiscal da empresa, sua compreensão do planejamento tributário, seu conhecimento de relatórios e consultas fiscais, além da natureza do relacionamento com as autoridades fiscais, facilitando, assim, uma troca de informações mais eficiente e dinâmica.

Após as discussões com cada empreendedor, foi proposto um serviço de consultoria, visando melhorar as circunstâncias das empresas e mitigar conflitos com o fisco. Para aqueles que concordaram com a proposta de consultoria, um documento de consentimento também foi executado. Além disso, uma abordagem de triangulação foi instituída, empregando estratégias críticas destinadas a garantir a transparência e a integridade dos dados coletados.

O presente estudo tem semelhanças com a pesquisa conduzida por Khairannisa et al. (2019), no entanto, embora sua metodologia tenha se pautado em entrevistar representantes de empresas, a investigação atual se distingue por incluir não apenas diretores, mas também o pessoal técnico responsável pelas informações contábeis.

As entrevistas realizadas com contadores foram realizadas em vários estados brasileiros, enquanto as entrevistas com diretores foram restritas a apenas dois estados, a saber, Maceió e Goiânia.

O tamanho da amostra foi composto por um número limitado de participantes, totalizando 18 entrevistados que responderam a 19 perguntas. Entre os executivos, 10 pessoas responderam ao questionário, sendo 6 com consentimento para a proposta de consultoria.

2.1 ENTREVISTAS COM CONTADORES

Para manter a confidencialidade, os participantes das entrevistas receberam identificadores numéricos que variavam de 1 a 8. A Figura 1 ilustra as características demográficas dos entrevistados, compostos por seis homens e duas mulheres. Os participantes são contadores profissionais de várias empresas, cada um com no mínimo de 10 anos de experiência no setor, com idades entre 33 e 60 anos.

Figura 1: Caracterização dos contadores entrevistados

Entrevistado	Gênero	Estado	Cargo	T. Exp	Idade	Formação	Tipo de entrevista
1	Fem.	Goiás	Diretor	34 anos	60 anos	Mestrado Contábeis e Direito	On-line
2	Fem.	Sergipe	Diretor	17 anos	44 anos	Especialista Ciências Contábeis	On-line
3	Masc.	Minas Gerais	Diretor	28 anos	59 anos	Mestrado Ciências Contábeis e Administração.	On-line
4	Masc.	Alagoas	Diretor	15 anos	46 anos	Especialista Ciências Contábeis	On-line
5	Masc.	Alagoas	CEO	10 anos	29 anos	Especialista Ciências Contábeis	On-line
6	Masc.	Alagoas	CEO	36 anos	52 anos	Especialista Ciências Contábeis	On-line
7	Masc.	Minas Gerais	Sócio e Consultor	24 anos	45 anos	Mestrado Ciências Contábeis.	On-line
8	Masc.	Alagoas	Diretor	10 anos	33 anos	Mestrado Ciências Contábeis.	Presencial

Fonte: dados da pesquisa.

Os entrevistados identificaram diversas formas de contribuição dos contadores para reduzir litígios tributários. As principais respostas incluíram: prevenção e orientação, planejamento tributário e educação fiscal.

Nas palavras do Entrevistado 6: "Nós da contabilidade podemos trabalhar na melhor parte, que é a parte da prevenção. [...] Isso é a prevenção que a gente faz nas empresas de contabilidade."

O Entrevistado 7 destacou: "O mais importante é um bom planejamento tributário [...] que parta da elisão fiscal."

Segundo o Entrevistado 3: "A nossa responsabilidade está em traduzir todas essas leis e regras para que pequenas e médias empresas consigam cumprir essas exigências."

Os entrevistados citaram como principais desafios a complexidade da legislação e as intervenções judiciais. Esses fatores contribuem para incertezas e dificuldades na aplicação prática das normas fiscais.

O Entrevistado 3 afirmou: "A legislação traz muitos desafios [...] porque não se trata apenas da interpretação da lei, mas de como ela pode ser aplicada em futuras discussões."

Os contadores sugeriram metodologias eficazes para reduzir litígios, como o uso de tecnologias e a automação de processos.

O Entrevistado 6 recomendou: "Softwares que enviem informações confiáveis para o fisco, garantindo cadastros corretos e minimizando passivos contingentes."

Com base nas entrevistas, os contadores sugeriram estratégias como planejamento tributário contínuo, investimento em treinamento e adoção de tecnologias modernas para automação e conformidade.

As contribuições dos contadores reforçam seu papel essencial na prevenção de litígios tributários, seja por meio de orientação, planejamento fiscal ou adoção de

metodologias tecnológicas. Esses resultados foram complementados por entrevistas com empreendedores, que avaliaram a aplicabilidade das propostas sugeridas.

2.2 ESTRATÉGIAS PARA PRÁTICAS DE CONFORMIDADE FISCAL E CONSULTORIA TRIBUTÁRIA

Com base nas entrevistas realizadas, foram formuladas 10 medidas estratégicas para alavancar a expertise contábil, implementar estratégias preventivas e adotar um planejamento tributário eficaz, visando mitigar litígios fiscais em pequenas empresas. Essas propostas são divididas em dois setores principais: fiscal e contábil.

a) Setor Fiscal da Empresa:

O setor fiscal desempenha um papel essencial na gestão de conformidade tributária, com destaque para as seguintes práticas:

- **Uso de Softwares Avançados:** Adoção de ferramentas tecnológicas para reduzir erros, gerar relatórios em conformidade com as normas fiscais e enviar informações em tempo real, evitando malhas fiscais e sanções (Windriati et al., 2021; Sundari et al., 2023).

- **Educação Continuada:** Promover o conhecimento atualizado da legislação tributária, garantindo transparência e reduzindo conflitos com autoridades fiscais (Ghazo et al., 2021; Van de Vijver, 2022).

- **Transparência e Confiabilidade:** Relatórios precisos e regulamentações claras fortalecem a relação entre empresas e o fisco, prevenindo violações e litígios fiscais (Chacón, 2021).

- **Acordos de Transação Tributária:** Redução de dívidas tributárias por meio de estratégias específicas, como a prevenção de evasão fiscal (Shakkour et al., 2021).

- Inovação Tecnológica: Uso de blockchain e outros métodos híbridos para fortalecer a segurança e reduzir disputas tributárias (Ramón & Álvarez, 2019; Savić et al., 2022).

b) Setor Contábil da Empresa

O setor contábil é responsável pela precisão e conformidade das demonstrações financeiras, com foco nas seguintes ações:

- Normas Contábeis e Compliance: Preparar relatórios oportunos e em conformidade com regulamentações, minimizando erros e aumentando a confiabilidade (Bejide, 2019; Bawono et al., 2020).

- Conformidade Cooperativa (CC): Participação em programas como o CONFIA, promovendo transparência e confiança entre contribuintes e órgãos reguladores (Martini, 2022).

- Educação e Capacitação: Cursos e workshops em contabilidade e direito tributário para mitigar disputas e aprimorar a precisão contábil (Isaev, 2022).

- Uso de Ferramentas Modernas: Inteligência de negócios (BI), painéis e tabelas dinâmicas facilitam a tomada de decisões e promovem transparência (Moreno-Guerrero et al., 2020).

2.3 PARTICIPAÇÃO DOS EMPREENDEDORES

Os empreendedores entrevistados foram identificados por letras (A a J), representando 10 empresas. Desses, 6 aceitaram a consultoria gratuita, sendo 5 localizadas em Maceió/AL e 1 em Goiânia/GO. A Figura 2 detalha os atributos demográficos e geográficos dos participantes.

Figura 2: Caracterização dos empresários entrevistados

Empresário	Situação	Estado	Atividade	Abertura	Tipo de entrevista
A	Ativa	Goiás	Serviço	29/01/2018	On-line
B	Ativa	Alagoas	Comércio	03/10/2013	Presencial
C	Ativa	Alagoas	Comércio	27/04/2012	Presencial
D	Ativa	Alagoas	Comércio	02/07/1987	Presencial
E	Ativa	Alagoas	Comércio	28/04/2017	Presencial
F	Ativa	Alagoas	Comércio	26/08/2002	Presencial
G	Ativa	Alagoas	Serviço	13/05/2013	Presencial
H	Ativa	Alagoas	Comércio	03/11/2004	Presencial
I	Ativa	Alagoas	Comércio	27/05/2016	Presencial
J	Ativa	Alagoas	Comércio	09/09/2022	Presencial

Fonte: dados da pesquisa.

2.3.1 A Importância do Contador

Os empresários G, H, I e J destacaram o papel crucial dos contadores. Nas palavras do Empresário G: "É ele que me orienta a não cometer erros que, por vezes, na correria do dia a dia, acabamos cometendo. Ele nos coloca de volta no eixo, mostrando os riscos das nossas decisões."

A Empresária H complementou: "A contadora é fundamental na minha empresa, pois é responsável por transmitir as informações contábeis ao fisco, orientar sobre impostos e atualizações legislativas."

Essas observações estão alinhadas com estudos que destacam os contadores como intermediários entre empresas e órgãos fiscais, promovendo conformidade e gestão estratégica (Schiavi e Duarte, 2021).

2.3.2 Problemas Identificados

Empresas como D e F enfrentavam desafios significativos, como inadimplência e falta de clareza sobre obrigações fiscais. O Empresário D afirmou: "Eu não sabia interpretar a documentação fiscal, nem que tinha tantos detalhes de débitos." Já o Empresário F demonstrou preocupação com as exigências fiscais: "Minha empresa é

pequena, isso é perseguição das autoridades fiscais? Sou obrigado a contratar especialistas além do contador?"

Essas questões refletem a necessidade de consultas fiscais eficazes para evitar complicações e garantir a emissão de certidões negativas (Brühne & Schanz, 2022).

2.4 PASSOS FUNDAMENTAIS PARA MITIGAR LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS E PROMOVER CONFORMIDADE FISCAL

1º Passo: Identificar e Mapear Irregularidades Fiscais - Realize um diagnóstico detalhado das pendências fiscais das empresas, identificando débitos, multas e omissões, como notas fiscais não contabilizadas.

2º Passo: Utilizar Tecnologias de Automação Fiscal - Implante softwares avançados para emissão, controle e envio de documentos fiscais. Ferramentas tecnológicas reduzem erros e facilitam o envio de informações precisas ao fisco.

3º Passo: Capacitar Contadores e Equipes Internas - Ofereça treinamentos e cursos focados na legislação tributária, planejamento fiscal e no uso de sistemas, assegurando que os profissionais estejam atualizados.

4º Passo: Priorizar o Planejamento Tributário - Desenvolva estratégias fiscais baseadas na elisão fiscal, permitindo que a empresa otimize sua carga tributária dentro da legalidade e reduza passivos futuros.

5º Passo: Participar de Programas de Regularização Fiscal - Inscreva-se em iniciativas como o Programa Contribuinte Arretado, que permite a regularização de débitos com redução significativa de multas e encargos.

6º Passo: Implementar Relatórios Contábeis e Fiscais Precisos - Elabore relatórios transparentes e detalhados que atendam às exigências normativas, fortalecendo a relação de confiança com o fisco.

7º Passo: Acompanhar Obrigações Acessórias e Principais - Monitore o envio das declarações fiscais dentro dos prazos, evitando omissões que gerem multas e litígios.

8º Passo: Estabelecer Comunicação com as Autoridades Fiscais - Promova um relacionamento transparente e proativo com os órgãos reguladores, facilitando a resolução de pendências e evitando notificações desnecessárias.

9º Passo: Adotar Soluções Inovadoras, como Blockchain - Utilize tecnologias como blockchain para fortalecer a segurança no controle fiscal e prevenir disputas relacionadas a inconsistências tributárias.

10º Passo: Realizar Revisões e Atualizações Periódicas - Avalie constantemente as práticas fiscais e contábeis da empresa, ajustando-as de acordo com mudanças na legislação ou novos riscos identificados.

3 ANÁLISE DOS DADOS

A Tabela 1 mostra os autos de infração da Empresa D, que acumulou débitos superiores a R\$ 5,28 milhões em 2023 e 2024, devido à ausência de controle e práticas fiscais inadequadas.

Tabela 1 - caracterização dos autos de infração da empresa D

SITUAÇÃO EM 2023 e 2024 DA EMPRESA D			
TIPO DE DÉBITO	VALOR PRINCIPAL	VALOR MULTA	VALOR TOTAL
ICMS - Auto de Infração	R\$ 512.698,72	R\$ 1.025.397,44	R\$ 1.538.096,16
ICMS - Auto de Infração	R\$ 253.586,40	R\$ 253.586,40	R\$ 507.172,80
ICMS - Auto de Infração	R\$ 546.654,89	R\$ 1.978.566,79	R\$ 2.525.221,68
ICMS - Auto de Infração	R\$ 160.914,24	R\$ 553.574,06	R\$ 714.488,30
TOTAL	R\$ 1.473.854,25	R\$ 3.811.124,69	R\$ 5.284.978,94

Fonte: dados da pesquisa.

Em alinhamento com essa perspectiva, a investigação representada na Tabela 2 revela a falta de documentação eletrônica nas declarações auxiliares e principais, bem como deficiências nos cálculos fiscais devidos pela Empresa D antes da consultoria; esses descuidos dizem respeito ao ano fiscal de 2019.

Tabela 2 - Omissão de notas fiscais no sped fiscal da empresa entrevistada
Empresa D antes da consultoria.

SITUAÇÃO EM 2023 - OMISSÃO DE NOTAS FISCAIS NO SPED DA EMPRESA D						
ANO	COMPT	NF-e		MULTA ACESSÓRIA	NFC-e	MULTA ACESSÓRIA
		ENTRADA	SAÍDA			
2019	01/2019	437	10	R\$ 47.739,16	2.792	R\$ 917.451,20
	02/2019	396	6	R\$ 40.162,02	5.459	R\$ 1.793.827,40
	03/2019	424	11	R\$ 49.629,10	15.580	R\$ 5.119.588,00
	04/2019	397	11	R\$ 42.513,19	12.484	R\$ 4.102.242,40
	05/2019	430	12	R\$ 50.164,41	17.125	R\$ 5.627.275,00
	06/2019	392	12	R\$ 40.312,68	23.347	R\$ 7.671.824,20
	07/2019	12	0	R\$ 1.153,64	0	R\$ -
	08/2019	14	0	R\$ 920,08	0	R\$ -
	09/2019	14	0	R\$ 920,08	0	R\$ -
	10/2019	14	1	R\$ 1.388,25	0	R\$ -
	11/2019	8	0	R\$ 633,93	0	R\$ -
	12/2019	14	1	R\$ 1.312,69	0	R\$ -
TOTAL		2552	64	R\$ 276.849,23	76.787	R\$ 25.232.208,20

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 3 delinea as condições que cercam a Empresa F durante os procedimentos consultivos. A falta de adesão à conformidade fiscal pelas autoridades fiscais gera um cenário precário junto às autoridades fiscais, semelhante ao da Companhia D.

Tabela 3 - Autos de infração da empresa F durante a consultoria

SITUAÇÃO EM 2023 e 2024 DA EMPRESA F			
TIPO DE DÉBITO	VALOR PRINCIPAL	VALOR MULTA	VALOR TOTAL
ICMS - Auto de Infração	R\$ 1.059.996,41	R\$ 3.711.258,22	R\$ 4.771.254,63
ICMS - Auto de Infração	R\$ 209.719,30	R\$ 645.271,76	R\$ 854.991,06
Débitos - IPVA	R\$ 4.857,45	R\$ 728,62	R\$ 5.586,07
TOTAL	R\$ 1.274.573,16	R\$ 4.357.258,60	R\$ 5.631.831,76

Fonte: dados da pesquisa.

A empresa F identificou uma obrigação financeira relacionada aos serviços não relacionados à expedição e contabilidade para os anos fiscais de 2023 e 2024. O total abrangeu duas notificações de infração e uma dívida pendente do IPVA no valor de R\$ 1.274.573,16, além de multas que totalizaram R\$ 4.357.258,60, culminando em

uma soma agregada de R\$ 5.631.831,76. Essa situação poderia ter sido aliviada se os gerentes técnicos tivessem aderido aos protocolos de conformidade tributária, representando uma perda significativa para a empresa, que poderia ter redirecionado esses fundos para oportunidades de investimento.

A Tabela 4 ilustra uma situação análoga à encontrada pela empresa D durante a auditoria fiscal. O empresário expressou insatisfação com uma quantia superior a 30 milhões, que ele era obrigado a pagar além dos impostos, juros e multas incorridos após os lançamentos.

Tabela 4 - omissão de notas fiscais nota fiscal eletrônica (Nf-e) e nota fiscal de consumidor eletrônico (Nfc-e) no sped fiscal da empresa entrevistada
Empresa f antes da consultoria

SITUAÇÃO EM 2023 - OMISSÃO DE NOTAS FISCAIS NO SPED DA EMPRESA F						
ANO	COMPT	NF-e		MULTA ACESSÓRIA	NFC-e	MULTA ACESSÓRIA
		ENTRADA	SAÍDA			
2019	01/2019	376	11	R\$33.369,88	13.603	R\$ 4.469.945,80
	02/2019	320	2	R\$ 25.806,20	12.286	R\$ 4.037.179,60
	03/2019	340	1	R\$ 29.946,82	13.913	R\$ 4.571.811,80
	04/2019	343	0	R\$ 26.509,66	12.692	R\$ 4.170.591,20
	05/2019	351	4	R\$ 30.648,97	13.005	R\$ 4.273.443,00
	06/2019	342	4	R\$ 29.442,35	12.875	R\$ 4.230.725,00
	07/2019	340	6	R\$ 29.211,39	13132	R\$ 4.315.175,20
	08/2019	14	0	R\$ 981,65	0	R\$ -
	09/2019	12	0	R\$ 831,50	10	R\$ 3.286,00
	10/2019	7	0	R\$ 924,64	2	R\$ 657,20
	11/2019	7	0	R\$ 631,24	0	R\$ -
	12/2019	9	0	R\$ 629,88	6	R\$ 1.971,60
TOTAL		2461	28	R\$ 208.934,18	91.524	R\$ 30.074.786,40

Fonte: dados da pesquisa.

3.1 SITUAÇÃO INICIAL DAS EMPRESAS

A empresa D acumulou débitos fiscais que totalizaram R\$ 5,28 milhões, incluindo valores principais e multas relacionadas a omissões e irregularidades no ICMS. De forma semelhante, a empresa F enfrentou um passivo de R\$ 5,63 milhões, abrangendo não apenas o ICMS, mas também débitos de IPVA e multas por omissões em declarações fiscais.

Antes da consultoria, ambas as empresas apresentavam um volume significativo de notas fiscais não contabilizadas. A empresa D tinha mais de 81 mil documentos pendentes no SPED Fiscal, enquanto a empresa F ultrapassava 93 mil documentos omitidos, gerando multas totais superiores a R\$ 55 milhões.

Resultados da Consultoria Tributária. A consultoria aplicada em ambas as empresas priorizou as seguintes ações:

1. Mapeamento de Irregularidades: Identificação detalhada de débitos e omissões fiscais.
2. Negociações com Autoridades Fiscais: Utilização de programas como o “Contribuinte Arretado” para reduzir até 100% das penalidades.
3. Regularização de Documentação: Emissão e envio de notas fiscais corretivas.
4. Planejamento Tributário: Reorganização de processos internos e recomendações de mudança de regime tributário para 2025.

Como resultado, a empresa D conseguiu mitigar integralmente os valores de multas, enquanto a empresa F reduziu seus passivos para menos de R\$ 1 mil, representando uma economia total de mais de R\$ 55 milhões. Ambas as empresas obtiveram certidões negativas, possibilitando a participação em licitações e acesso a financiamentos corporativos.

3.2 IMPACTO E CONCLUSÕES

O caso das empresas D e F evidencia a importância de uma gestão tributária eficaz, baseada em transparência e na colaboração entre contribuintes e autoridades fiscais. A adoção de ferramentas tecnológicas e a adesão a programas de

regularização demonstraram ser decisivas para evitar penalidades e fortalecer a competitividade no mercado.

As principais lições aprendidas incluem:

- A necessidade de manter controles internos rigorosos e sistemas automatizados para envio de informações ao fisco;
- A importância de profissionais capacitados em planejamento tributário;
- Os benefícios de um relacionamento transparente com as autoridades fiscais.

Esses resultados ressaltam o papel estratégico da consultoria tributária e da conformidade fiscal na sustentabilidade financeira e no crescimento das empresas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho apresentou um relatório comparativo entre os cenários antes e depois da consultoria, evidenciando transformações significativas nas empresas participantes. O estudo focou no papel dos contadores para mitigar litígios tributários em pequenas empresas, que, devido a recursos limitados, enfrentam maior vulnerabilidade frente às obrigações fiscais.

As recomendações propostas, baseadas em entrevistas com contadores e empresários, culminaram na implementação de um modelo de intervenção prático e estratégico. Durante os 8 meses de consultoria prestados pela A3 Contabilidade, seis empresas do setor de comércio e serviços obtiveram melhorias substanciais.

A dívida inicial, que totalizava R\$ 55,3 milhões, foi reduzida em quase 100%, resultando em apenas R\$ 1.926,96 após a adoção das diretrizes e ações consultivas.

Principais problemas corrigidos incluíram: notas fiscais não registradas, falhas em declarações acessórias e uso inadequado de sistemas fiscais.

Os resultados mostraram a importância de: (i) Implementar sistemas robustos de gestão fiscal; (ii) Transmitir informações em tempo real ao contador; e, (iii) Capacitar equipes para assegurar conformidade tributária.

O modelo de intervenção desenvolvido servirá como referência para pequenas empresas enfrentarem litígios, fornecendo insights práticos para a profissão contábil e jurídica. Apesar da amostra limitada a 18 participantes (8 contadores e 10 empresários), os resultados indicam o potencial das práticas recomendadas em reduzir riscos fiscais e financeiros.

Para pesquisas futuras, sugere-se expandir a amostra e aprofundar a análise, buscando maior transparência e soluções eficazes para o cenário tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

- Ajdacic, L., Heemskerk, E. M., & Garcia-Bernardo, J. (2021). The wealth defence industry: A large-scale study on accountancy firms as profit shifting facilitators. *New Political Economy*, 26(4), 690-706. <https://doi.org/10.1080/13563467.2020.1816947>
- Akintoye, I. R., Adegbe, F. F., & Onyeka-Iheme, C. V. (2020). Tax planning strategies and profitability of quoted manufacturing companies in Nigeria. *Journal of Finance and Accounting*, 8(3), 148-157. https://www.researchgate.net/publication/342896221_Tax_Planning_Strategies_and_Profitability_of_Quoted_Manufacturing_Companies_in_Nigeria
- Almeida, C. O. F. de (2018). Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, (40), 441-452. <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1502>
- Bawono, I. R., Arofah, T., & Ubay, B. M. S. (2020). The effect of accounting information use and internal characteristics of entrepreneurs toward productivity of small and medium enterprises in banyumas regency. *JAF - (Journal of Accounting and Finance)*, 4(2), 81-93. <https://doi.org/10.25124/jaf.v4i2.3294>

- Bejide, A. O. (2019). Compliance with Regulations: Path to Adequate Corporate Governance in the Nigerian Banking Industry for Business Sustainability and Enhanced Financial Performance. *Journal of Business and Management Sciences*, 7(1), 31-58. <https://pubs.sciepub.com/jbms/7/1/5/index.html>
- Braun, V. & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Brasil. Presidência da República. Casa Civil. (2009). *Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. Altera a Legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977... https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm
- Brühne, A. I., & Schanz, D. (2022). Defining and managing corporate tax risk: perceptions of tax risk experts. *Contemporary Accounting Research*, 39(4), 2861-2902. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12785>
- Chacón, G. R. (2021). Does Ecuador Comply with International Tax Information Exchange Standards Required to Apply the Multilateral Agreement on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters? *International Journal of Law and*, 4(1), 57. <https://www.redfame.com/journal/index.php/ijlpa/article/view/5214>
- Conselho Federal de Contabilidade. (n.d.). *Quantos somos*. CFC. <https://cfc.org.br/registro/quantos-somos-2/>
- Cooke, S., & Sui, A. (2022). Policy Forum: Technology and the Evolving Workforce. *Canadian Tax Journal*, 70(2), 347-359. <https://doi.org/10.32721/ctj.2022.70.2.pf.cooke>
- Demirkan, S., Demirkan, I., & McKee, A. (2020). Blockchain technology in the future of business cyber security and accounting. *Journal of Management Analytics*, 7(2), 189-208. <https://doi.org/10.1080/23270012.2020.1731721>
- Ghasemi, M., Shafeiepour, V., Aslani, M., & Barvayeh, E. (2011). The impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 28, 112-116. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2011.11.023>
- Ghazo, A. M., Qasrawi, Q. M., & Abu-Lila, Z. M. (2021). An econometric analysis of tax evasion and its consequences on economic performance. *Emerging Science Journal*, 5(2), 211-220. <https://ijournalse.org/index.php/ESJ/article/view/473>

- Huttner, L., & Merigoux, D. (2022). Catala: moving towards the future of legal expert systems. *Artificial intelligence and law*, 1-24. <https://laas.hal.science/INRIA/hal-02936606>
- Isaev, F. I. (2022). Tax Accounting: Theory and Practice. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 9(12), 30-38. <http://dx.doi.org/10.18415/ijmmu.v9i12.4297>
- Khairannisa, D., & Cheisviyanny, C. (2019). Analisis peranan konsultan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(3), 1151-1167. <https://doi.org/10.24036/jea.v1i3.133>
- López, O. L., & Hiebl, M. R. W. (2015). Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 81-119. <https://doi.org/10.2308/jmar-50915>
- Mangoting, Y., Tangkelobo, H., & Sina, W. L. (2019). Taxpayer compliance model based on transparency, ethics, and trust. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 19(1), 104-118. <https://jab.fe.uns.ac.id/index.php/jab/article/view/399>
- Marfu'ah, D. A., Titisari, K. H., & Siddi, P. (2021). Penghindaran Pajak Ditinjau dari Profitabilitas, Leverage, Ukuran Perusahaan dan Komisaris Independen. *Ekonomis: Journal of Economics and Business*, 5(1), 53-58. <https://ekonomis.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/265>
- Martinez, A. L. (2021). Cooperative Compliance: SWOT Analysis for the Brazilian CONFIA Program. [Working Paper N° 3919989]. SSRN. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3919989>
- Martini, M. H. (2022). A review of Brazil approaches to cooperative compliance in light of International Tax Practice and the OECD concept. *Intertax*, 50(2), 177-195. <https://doi.org/10.54648/taxi2022016>
- Ministério da Economia. (2022). *Brasil e Reino Unido firmarão acordo para extinguir a bitributação: Medida foi anunciada pelo secretário especial da Receita Federal no VIII Seminário Carf de Direito Tributário e Aduaneiro*. Ministério da Economia. <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/novembro/brasil-e-reino-unido-firmarao-acordo-para-extinguir-a-bitributacao>
- Moreno-Guerrero, A. J., Miaja-Chippirraz, N., Bueno-Pedrero, A., & Borrego-Otero, L. (2020). El área de información y alfabetización informacional de la competencia digital docente. *Revista electrónica educare*, 24(3), 521-536. <https://www.revistas.una.ac.cr/index.php/EDUCARE/article/view/11475/20101>
- Mukoffi, A., Suhendri, H., Hastuti, D., Meliyana, M., & Indah, S. (2022). An empirical assessment of corporate governance components and their impact on profitability: evidence of listed banks in Indonesia. *Jurnal Perspektif*

- Pembiayaan dan Pembangunan Daerah*, 10(4), 213-224. <https://online-journal.unja.ac.id/JES/article/view/20394/15014>
- Raju, K. K., & Rao, P. H. (2016). Structural Changes in Role of Accounting in Modern Business Arena for Sustainable Development. *Journal of Internet Banking & Commerce*, 21(2). [http://bluefieldcomp2.pbworks.com/f/5\(1\).pdf](http://bluefieldcomp2.pbworks.com/f/5(1).pdf)
- Ramón, G. E. C., Zurita, C. I. N., & Álvarez, J. C. E. (2019). Procedimientos tributarios para el manejo y control del impuesto al valor agregado (IVA) en la industria farmacéutica. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía* 4(2),4-24. <https://doi.org/10.35381/r.k.v4i2.465>
- Riccaboni, A., Giovannoni, E., Giorgi, A., & Moscadelli, S. (2006). Accounting and power: evidence from the fourteenth century. *Accounting History*, 11(1), 41-62. <https://doi.org/10.1177/1032373206060082>
- Sabuncu, B. (2022). The effects of digital transformation on the accounting profession. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 103-115. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1893418>
- Savić, M., Atanasijević, J., Jakovetić, D., & Krejić, N. (2022). Tax evasion risk management using a Hybrid Unsupervised Outlier Detection method. *Expert Systems with Applications*, 193, 116409. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2021.116409>
- Schiavi, G. S., Behr, A., & Duarte, G. R. (2021). Potenciais modelos de negócios disruptivos no mercado contábil: estudo de caso com empresas brasileiras. *Revista contemporânea de contabilidade*, 18(48), 105-123. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e77767>
- Shakkour, A., Almohtaseb, A., Matahen, R., & Sahkkour, N. (2021). Factors influencing the value added tax compliance in small and medium enterprises in Jordan. *Management Science Letters*, 11(4), 1317-1330. https://www.growingscience.com/msl/Vol11/msl_2020_391.pdf
- Suhendar, D., & Hakim, D. R. (2021). Taxpayer Compliance Based on Awareness and Policy. *Accounting Analysis Journal*, 10(1), 18-24. <https://doi.org/10.15294/aaj.v10i1.42043>
- Sundari, R., & Subarsa, M. (2022). Pengaruh Penerapan Sistem E-Filling Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Kasus Pada Kupus li Ditkuad). *Land Journal*, 3(1), 37-48. <https://ejurnal.ulbi.ac.id/index.php/jurnalland/article/view/1747>
- Susanto, A., & Meiryani, M. (2019). Antecedents of environmental management accounting and environmental performance: Evidence from Indonesian small and medium enterprises. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 9(6), 401-407. <http://hdl.handle.net/11159/5182>

- Susilawati, N., Bramasta, R. E., & Saragih, A. H. (2021). Evaluating Indonesia's Presumptive Tax Policy on Accountant Professional Services. *Information Management and Business Review*, 13(4 (I)), 1-10. [https://doi.org/10.22610/imbr.v13i4\(I\).3268](https://doi.org/10.22610/imbr.v13i4(I).3268)
- Taqi, M., Rusydiana, A. S., Kustiningsih, N., & Firmansyah, I. (2021). Environmental accounting: A scientometric using biblioshiny. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 11(3), 369-380. <http://hdl.handle.net/11159/7720>
- Van de Vijver, A. (2022). Morality of lobbying for tax benefits: A Kantian perspective. *Journal of business ethics*, 181(1), 57-68. <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-021-04911-3>
- Windriati, W., Thamrin, M. H., & Semil, N. (2021). The e-filing tax implementation success examined from the taxpayer agency as user. *Jurnal Administrasi Publik (Public Administration Journal)*, 11(1), 88-100. <https://doi.org/10.31289/jap.v11i1.4832>
- Yapar, B. K. (2021). Bir suç olarak vergi mahremiyetinin ihlali. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (65), 71-89. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/jpfs/issue/62251/888515>
- Yevstigneyev, Y. N., & Viktorova, N. G. (2015). Problems of personnel, information and technological support of tax management: system approach. *Journal of Tax Reform*, 1(1), 42-60. <http://dx.doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.003>

Capítulo 5

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No término deste trabalho, esta pesquisa buscou elucidar os meandros do contencioso tributário e determinou a associação entre o nível de agressividade tributária, a prestação de serviços de consultoria e o papel do contador.

Em referência aos trabalhos, esta tese foi articulada no formato de três artigos distintos, dois científicos e um tecnológico, entrelaçados pelas dinâmicas da litigiosidade tributária, podemos apresentar pontos importantes de cada um.

O artigo 1: “Navegando o labirinto fiscal brasileiro por meio da agressividade e litigiosidade tributárias” apresentou conclusões importantes sobre a relação entre agressividade fiscal e litígios no cenário fiscal brasileiro:

- Correlação positiva entre agressividade fiscal e litígio;
- Estratégias tributárias agressivas conseguem enfrentar o fisco;
- A (TTVA) é a *proxy* com efeito mais pronunciado para os litígios; e
- O contribuinte pode ser agressivo e não se envolver com litígios.

O artigo 2: “Revelando o labirinto de litígios, a relação complexa entre serviços fiscais de auditores independentes e disputas tributárias corporativas” apresentou conclusões sobre serviços de consultoria fornecidos por auditores independentes:

- Relação trincada entre litígios e serviços de consultoria tributária;
- A alocação de recursos para serviços fiscais, auditoria influencia o contencioso;
- Correlações não implicam causalidade, precisa de outros fatores para influenciar os resultados do contencioso tributário.

O artigo 3 “Proposta de práticas de conformidade fiscal e orientação tributária: o papel do contador na redução da litigiosidade tributária” apresenta conclusões importantes sobre o papel dos contadores na redução de litígios tributários.

- Os contadores podem mitigar disputas tributárias;
- Os contadores fornecem consultoria personalizada às empresas;
- Conformidade tributária que podem ser adotadas por pequenas empresas; e
- Falta de transparência pode levar à penalidades para as empresas,

No geral, os três artigos oferecem uma contribuição substancial para a comunidade contábil, econômica, jurídica e especialistas no campo da auditoria. Além disso, fornece informações valiosas para cargos em consultoria tributária.

Esta tese preenche uma lacuna que envolve a agressividade fiscal e suas implicações em litígios, o serviço prestado pelo auditor independente e o conhecimento do contador para vários tipos de empresas e a compreensão mais profunda das complexidades que envolvem as implicações dos litígios.

Os resultados em conjunto sugerem que essas informações ressaltam a complexidade da legislação e disputas legais, enfatizando a necessidade de uma navegação cuidadosa do sistema tributário brasileiro pelas empresas.

Indica-se, para futuras investigações, a coleta de informações de companhias não registradas na B3, bem como empresas estrangeiras, a fim de analisar os resultados de empresas que utilizaram serviços de consultoria envolvendo auditores independentes.

Este estudo visa contribuir para as áreas contábil e de direito tributário, especialmente no contexto da legislação brasileira, buscando promover a simplificação da dinâmica tributária. Espera-se que os resultados ofereçam insights

significativos para os responsáveis pela formulação de políticas públicas, com sugestões de reformas que visem à simplificação do sistema.