

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA – UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RAFAEL RABELO DE SOUSA

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA QUE AUXILIAM NA REALIZAÇÃO DE UM
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS ORGANIZAÇÕES EMPRESARIAIS
ESTABELECIDAS NO BRASIL

UBERLÂNDIA
MARÇO DE 2025

RAFAEL RABELO DE SOUSA

**PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA QUE AUXILIAM NA REALIZAÇÃO DE UM
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS ORGANIZAÇÕES EMPRESARIAIS
ESTABELECIDAS NO BRASIL**

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Vidigal Fernandes Martins

**UBERLÂNDIA
MARÇO DE 2025**

RAFAEL RABELO DE SOUSA

**Procedimentos de auditoria que auxiliam na realização de um planejamento tributário
nas organizações empresariais estabelecidas no Brasil**

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

Prof. Dr. Vidigal Fernandes Martins – UFU
Orientador

Uberlândia (MG), 21 de março de 2025

RESUMO

A alta carga tributária existente no país é tópico de crítica e preocupação para o contribuinte brasileiro. A vasta e complexa legislação tributária empreendida, atualmente, no território nacional dificulta, ainda mais, a compreensão e a aplicação dos principais institutos e finalidades atribuídas ao tributo. No âmbito empresarial, principal produtor do montante arrecadado anualmente, a limitação dos custos e despesas empreendidas na produção ou na circulação de bens e/ou serviços torna-se característica imprescindível para o desenvolvimento das empresas. Destarte, diante das dificuldades encontradas pelos empresários no que tange à manutenção de suas atividades no país, este trabalho tratou sobre a necessidade de realização de um planejamento tributário sólido nas organizações empresariais estabelecidas no Brasil. Para isto, discorreu sobre os substanciais fundamentos fáticos e teóricos que circundam o tema, como: a importância atribuída ao princípio da dignidade da pessoa humana no que tange à compreensão do Direito Tributário no Estado Democrático de Direito; o panorama geral da vigente atividade arrecadatória empreendida no país, e; a diferenciação entre a (lícita) elisão, a (ilícita) evasão e a (peculiar) elusão fiscal. Ademais, a pesquisa também se concentrou no estudo de alguns procedimentos intrínsecos à técnica contábil da auditoria necessários para oferecer maior suporte para a realização de uma legítima e eficaz estratégia fiscal. Por fim, quanto à metodologia empreendida na análise do tema, este trabalho realizou uma pesquisa descritiva-qualitativa, utilizando de meios bibliográficos e documentais para fundamentar suas análises e conclusões.

Palavras-chave: carga tributária. sistema tributário nacional. planejamento tributário empresarial. procedimentos de auditoria.

ABSTRACT

The high tax burden in the country is a topic of criticism and concern for Brazilian taxpayers. The vast and complex tax legislation currently implemented in the national territory makes it even more difficult to understand and apply the main institutes and purposes attributed to the tax. In the business sphere, the main producer of the amount collected annually, limiting the costs and expenses incurred in the production or circulation of property and/or services becomes an essential characteristic for the development of companies. Therefore, in view of the difficulties encountered by businesspeople in maintaining their activities in the country, this paper addressed the need to carry out solid “tax planning” in business organizations located in Brazil. To this end, the factual and theoretical foundations surrounding the topic were discussed, such as: the importance attributed to the principle of human dignity with regard to the understanding of tax law in the Democratic State; the general panorama of the current fundraising activity undertaken in the country, and; the differentiation between (legal) “avoidance” and (illegal) tax “evasion”. Furthermore, the research also focused on the study of some procedures intrinsic to the audit accounting technique necessary to offer greater support for the implementation of a legitimate and effective tax strategy. Finally, regarding the methodology used to analyze the topic, this paper carried out descriptive-qualitative research, using bibliographic and documentary means to support its analyzes and conclusions.

Keywords: tax burden. national tax system. business tax planning. audit procedures.

1 INTRODUÇÃO

A alta carga tributária existente no país é tópico de crítica e preocupação para o contribuinte (Machado, 2010). De acordo com estudo elaborado pelo Ministério da Fazenda através do Tesouro Nacional (Brasil, 2024), o Brasil apresentou em 2023 uma carga tributária bruta do Governo Geral (que compreende o Governo Central, os Estados e os Municípios) relativa a 32,44% de seu Produto Interno Bruto (PIB).

No âmbito empresarial, responsável por exercer um preponderante papel na economia do país, a limitação dos custos e despesas empreendidas na execução de suas atividades torna-se característica imprescindível para o desenvolvimento da prática comercial que visa aferir, como principal consequência de sua operação, lucro (Soares, 2023). No entanto, a vasta e complexa legislação tributária empreendida no Brasil é considerada um óbice ao crescimento econômico do país (Miola, 2023).

O recurso amplamente denominado, pela doutrina e pela prática jurídica-contábil, como planejamento tributário surge como mecanismo apto a garantir uma redução dos custos intrínsecos à atividade empresarial (Soares, 2023). No âmbito desta conjuntura, na procura de lícitos meios que visam anular, adiar ou diminuir, quantitativamente, uma (possível) incidência de uma obrigação tributária (Borges, 2002), os contribuintes responsáveis por desempenhar alguma atividade econômica necessitam utilizar de ferramentas aptas a dar necessário suporte fático e teórico à realização de um lícito e legal planejamento fiscal.

Diante de tais ferramentas, a técnica contábil conhecida como auditoria (Coelho; Ribeiro, 2023) – e a consequente utilização de alguns procedimentos intrínsecos à matéria – adquire especial relevância, visto que uma das funções desta técnica seria a de analisar a licitude das ações que envolvem o planejamento tributário que se pretende realizar, identificando, caso exista, qualquer possível manipulação de informações – nos relatórios contábeis e gerenciais – com o propósito de dolosamente esconder ou dissimular a existência de um determinado fato (Dalsenter, 2017).

Dentre as distintas pesquisas já realizadas que tangenciam a temática da auditoria contábil relacionada ao planejamento tributário, esta se distingue daquelas por apresentar, de modo detalhado e correlacionado, alguns dos (assim considerados pelo autor) principais procedimentos de auditoria responsáveis por garantir a realização de um planejamento fiscal adequado e confiável perante à legislação vigente. São eles: (i) a investigação minuciosa; (ii) a

observação; (iii) a indagação; (iv) a inspeção de documentos; (v) a conferência de cálculos; (vi) o rastreamento; (vii) o uso de procedimentos analíticos, e; (viii) a análise crítica e minuciosa.

Cumpre evidenciar que esta pesquisa tem o objetivo geral de apresentar alguns procedimentos de auditoria responsáveis por contribuir e auxiliar na realização de um planejamento tributário adequado as normas da legislação tributária vigente no país, bem como elucidar a justificativa desta conclusão. Neste diapasão, com o intuito de amparar teoricamente a discussão geral proposta, apresentará os substanciais fundamentos fáticos e teóricos que permeiam o tema do planejamento tributário, além de identificar e apresentar, de modo acurado e cotejado, alguns procedimentos de auditoria que corroboram para a sua realização nas organizações empresariais estabelecidas no Brasil.

Também se faz necessário destacar que a reflexão proposta neste artigo demonstra tanto contribuição prática quanto acadêmica.

Possui contribuição prática, já que a existência de uma alta carga tributária imposta ao contribuinte (Machado, 2010), bem como a vasta e complexa legislação fiscal vigente no Brasil dificultam o desenvolvimento econômico do país (Miola, 2023). Neste cenário, a redução dos custos e despesas no âmbito da atividade empresarial é ação necessária para que as empresas se mantenham no mercado. Assim, a necessidade de utilização de meios jurídicos tributários aptos a reduzir a carga fiscal é prática essencial para a continuidade de tais organizações no país (Soares, 2023). Diante desta ambientação, a auditoria (por meio do uso de alguns de seus procedimentos) se presta como instrumento de auxílio na realização de um planejamento tributário eficaz e legalmente permitido (Dalsenter, 2017).

Também possui contribuição acadêmica, pois visa auxiliar empresários e estudantes da área jurídica e contábil no que tange ao conhecimento de assuntos inerentes ao tema proposto, como: (i) análise sobre a origem do poder de tributar atribuído ao Estado; (ii) reflexão sobre a relação do Estado Democrático de Direito com o Direito Tributário; (iii) realização de um breve panorama geral da atual atividade arrecadatória praticada no Brasil (exame abrangente do atual sistema tributário nacional); (iv) delimitação dos substanciais fundamentos fáticos e teóricos que permeiam o tema do planejamento tributário, e; (v) reflexão sobre a utilização da auditoria, e de alguns de seus procedimentos, no oferecimento de suporte empírico adequado para a realização de um eficaz planejamento fiscal.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A origem do poder de tributar

Com o objetivo de manter a segurança e a proteção das primitivas comunidades – garantindo, assim, a convivência organizada entre grupos sociais cada vez mais complexos – a prática de compartilhar parte da renda pessoal com uma autoridade (ou seja, com aquele que detém o poder perante um determinado grupo social), é um comportamento que acompanha a humanidade desde a formação dos primeiros agrupamentos humanos (Melo, 2019).

A habilidade dos seres humanos em construir realidades institucionais resulta na criação de normas responsáveis por organizar e regulamentar a vida em grupo. Incumbido por manter a ordem social, formalizando, de certo modo, os valores morais nos quais os seres humanos são naturalmente providos e que foram designados como necessários para prover a convivência em comunidade, este complexo sistema normativo é conhecido como Direito (Hart, 2001). Nesta harmonia, precisa é a lição trazida por Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (2024, p. 37): “o direito existe para pacificar e disciplinar a vida em sociedade e, [...], tem de espelhar as necessidades dessa sociedade. É normatização da conduta humana, com vistas à garantia da vida em sociedade”.

Conforme leciona Miguel Reale (2001), o Direito, assim como qualquer outra ciência, para ser bem analisado, necessita ser dividido, devendo cada parte ser objetivamente examinado. A primeira divisão histórica que encontramos no âmbito da ciência do Direito reside na discussão jurídica existente entre o que seria direito público e o que seria direito privado.

Sobre o tema, é possível sintetizar que as normas que regem a constituição e a organização de entidades públicas, bem como as relações existentes entre estas entidades e os particulares, correspondem à diretrizes de direito público; já as normas que regulamentam as relações entre os próprios particulares representam diretrizes de direito privado (Costa, 2007).

Destarte, compreendendo o direito público como sendo um conjunto de normas responsáveis por atender, juridicamente, interesses de caráter geral (Reale, 2001), bem como utilizando da profunda síntese proposta por Ferdinand Grapperhaus – citado por André Mendes Moreira e Sophia Goreti Rocha Machado (2015, p. 72) – no que tange à importância dada ao tributo, como sendo “[...] um sacrifício individual por um objetivo coletivo” – é possível

caracterizar o Direito Tributário como sendo um dos vários ramos do direito público. Eduardo Sabbag conceitua a supracitada disciplina jurídica caracterizando-a como uma:

[...] ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos (Sabbag, 2017, p. 36).

2.2 O poder de tributar vigente no atual Estado Democrático de Direito

Como já visto, desde os tempos remotos o poder de tributar, de precípua finalidade arrecadatória (pelo menos naquela época), já se encontrava intimamente ligado ao exercício do poder político-autoritário de um governante – ou de um Estado – sobre um determinado povo em um específico território. De acordo com Aliomar Baleeiro (1997, p. 1), o tributo é “[...] vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação”.

Conforme leciona Leandro Paulsen (2023), ao longo da história, a cobrança de tributos não raramente encontrou-se associada a constrangimentos, atos de violência e limitação de direitos perante os indivíduos. No entanto, o entendimento prático relacionado à forma em que se efetiva a arrecadação de recursos, sem qualquer restrição e por meio do exclusivo emprego de mecanismos coercitivos, foi responsável por promover intensos movimentos que objetivaram, precipuamente, limitar o poder do Estado frente à sua personalidade autoritária tributante.

Diante deste cenário, a anterior compreensão prática concernente ao modo em que se executa a arrecadação de recursos – através da utilização de meios coercitivos – passa a dar lugar, nos últimos séculos, a um novo aspecto interpretativo. Por conseguinte, as constituições mais recentes passaram a positivar limitações ao poder de tributar impostas ao próprio Estado (Paulsen, 2023).

Nas últimas décadas, com o surgimento dos Estados Democráticos de Direito (igualmente conhecidos como Estados Constitucionais Democráticos), houve a valorização e busca por uma verdadeira satisfação dos direitos fundamentais previstos desde os movimentos constitucionais libertários que eclodiram no final do século XVIII, como a independência norte-americana de 1776 e a Revolução Francesa de 1789 (Novelino, 2019).

Os Estados Democráticos de Direito, ao elevarem o princípio da dignidade da pessoa humana (bem como os demais direitos fundamentais do indivíduo) ao seu grau máximo em suas cartas constitucionais (Novelino, 2019), promoveram uma verdadeira revolução no que

tange à proteção do indivíduo contra os arbítrios praticados pelo próprio Estado. Portanto, a antiga associação do tributo – como uma obrigação imposta pelo Estado de forma compulsória e arbitrária – passa a conceder espaço a um novo arquétipo interpretativo e valorativo: o tributo, no Estado Democrático de Direito, “[...] atingiu a sua legitimação que, jurídica e eticamente, o transformou em um dever cívico dos cidadãos, determinado, escolhido e imposto pela própria coletividade” (Batista Júnior, 2002, p. 17).

Como visto, com o intuito de assegurar os fundamentos estabelecidos no Estado Constitucional Democrático, a noção dada às normas tributárias passa a assumir uma perspectiva limitadora, visto que estas, na realidade, não são positivadas com o exclusivo intuito arrecadatório, mas visam estabelecer limites quanto a atuação do poder de tributar exercido, exclusivamente, pelo Estado, de modo a assegurar, consequentemente, direitos e garantias fundamentais positivados nas constituições modernas.

De forma inovadora, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 atribuiu uma significativa importância aos direitos fundamentais. Neste contexto, coube ao princípio da dignidade da pessoa humana atuar como instrumento de salvaguarda destes direitos diante de eventuais ações restritivas implementadas pelo legislador ordinário ou pela Administração Pública. Destarte, é possível concluir que o supracitado princípio funciona como uma verdadeira barreira protetiva dos direitos fundamentais, evitando com que o Estado cometa excessos contra os indivíduos, o que é de fundamental importância no contexto do Direito Tributário (Dantas, 2019).

Nesta ambientação, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 positivou, exhaustivamente em seu texto normativo, toda a estrutura do sistema tributário nacional, cabendo ao legislador estabelecer, no que couber, normas infraconstitucionais tributárias que respeitem e observem os princípios e limites constitucionais vigentes.

2.3 O panorama geral da atual atividade arrecadatória no Brasil

Conforme já sustentado em momento anterior, a ampla e complexa legislação tributária vigente é considerada um óbice ao crescimento econômico do país (Miola, 2023). De acordo com estudo realizado por Gilberto Luiz do Amaral e outros (2024), por meio do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), entre 1988 – com a vigência da Constituição Federal – até setembro de 2024 foram publicadas 517.388 normas de conteúdo essencialmente tributário.

Ademais, a intensa carga tributária existente no Brasil é tópico de crítica e preocupação para o contribuinte (Machado, 2010). Segundo pesquisa realizada pelo Ministério da Fazenda por meio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Brasil, 2024), em 2023 o país alcançou uma arrecadação, no que tange as receitas federais, no valor de R\$ 2,318 trilhões. Ademais, de acordo com levantamento empreendido por Gilberto Luiz do Amaral e outros (2023), através do (já mencionado) Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, foi apurado que em 2023 o brasileiro necessitou trabalhar 147 dias para satisfazer as suas obrigações fiscais.

Em conformidade com o entendimento supracitado, evidencia-se que a crescente elevação da carga tributária gera, a cada dia que passa, maior dificuldade na execução de atividades econômicas no país, o que, por vezes, pode resultar no consequente fomento ao não pagamento dos tributos por parte dos contribuintes, incitando a tensão entre estes e os órgãos arrecadadores.

2.3.1 O sistema tributário nacional

Alguns autores compreendem o sistema tributário como sendo o complexo de princípios e normas constitucionais que amparam todo o conjunto, hierarquicamente inferior, de normas jurídicas tributárias criadas pelo legislador ordinário (Fabretti; Fabretti, 2014).

No entanto, amparado nos ensinamentos de Hans Kelsen (Reale, 2001), e analisando a realidade que se impõe, se torna possível inferir que o Direito Tributário nacional é composto por normas de caráter constitucional – expressamente localizadas no “Título VI: Da Tributação e do Orçamento”, “Capítulo I: Do Sistema Tributário Nacional”, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988) – e por normas de natureza infraconstitucional – como, por exemplo, a Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN) (Brasil, 1966), cabendo à aquelas um status formal superior quando comparadas a estas.

No que tange à compreensão do sistema tributário nacional, o artigo 2º do CTN dispõe que este:

[...] é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais (Brasil, 1966).

Realizada esta breve apresentação do que se compreende como sendo o sistema tributário nacional, também se faz oportuno apresentar a concepção, ainda que singela, do objeto central da disciplina do Direito Tributário: o tributo.

Ao definir quais são as competências tributárias, as restrições ao poder de tributar e como ocorrerá a distribuição das receitas arrecadadas, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 permite deduzir, por meio da leitura de seu próprio texto normativo, qual será o conceito de tributo adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

De acordo com a Constituição, tributo é uma prestação inarredável paga – tanto por pessoas naturais quanto por pessoas jurídicas – em dinheiro, cobrada pelos entes políticos que compõem a República Federativa do Brasil ou por outras entidades de direito público, com ou sem promessa de restituição, baseada na incidência de um evento previsto em lei que demonstre a capacidade contributiva do contribuinte ou que consista na realização, por parte do Estado, de uma atividade diretamente relacionada ao seu pagamento. Dessa forma, o Estado se serve dos tributos como meio de angariar recursos financeiros para o seu próprio custeamento ou para financiar atividades, promovidas por ele próprio ou por terceiros, em favor de toda a coletividade (Paulsen, 2023).

No mesmo diapasão, o artigo 3º do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) aduz que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Neste sentido, existindo, no mundo concreto, a “hipótese tributária” – terminologia melhor utilizada para o termo genérico “fato gerador” (Schoueri, 2018), caberá ao particular entregar parte de sua riqueza (em dinheiro) ao Estado – ainda que esta seja oriunda de uma atividade ilícita.

A abundância de tributos existentes no Brasil conduziu (e continua a conduzir) os estudiosos do sistema tributário nacional, bem como influenciou o próprio constituinte da Constituição de 1988, a criarem distintas classificações tributárias, agrupando tributos que possuem características semelhantes em categorias específicas (Mazza, 2019). No que tange à análise da natureza jurídica dos tributos, a doutrina majoritária (bem como a própria Constituição de 1988) compreende que estes podem ser classificados em cinco espécies: impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios, e; contribuições especiais (Mazza, 2019).

Quanto às três primeiras espécies tributárias apresentadas, faz-se necessário realizar um apontamento comum a todas. De acordo com o artigo 145 da Constituição Federal (Brasil, 1988) os supramencionados tributos podem ser instituídos tanto pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Já os empréstimos compulsórios somente poderão ser criados pela União mediante a instituição de lei complementar. Neste sentido, é possível inferir

que o sistema tributário brasileiro é extenso. Além da União, 26 Estados-membros, o Distrito Federal e 5.568 municípios (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2023) possuem a prerrogativa para instituir e legislar tributos dentro de sua devida competência.

Ademais, diante desta realidade, cumpre advertir que aqueles que exercem uma atividade empresarial, desde o momento da fundação do seu negócio, devem se atentar para a escolha de um regime de tributação mais adequado às necessidades de sua organização. Estipulado o ramo, a atividade que será exercida, a sua área de abrangência (municipal, interestadual, intraestadual, nacional ou internacional) e a estimativa de lucro, caberá a aquele que deseja exercer a atividade empresarial escolher, com o auxílio de profissionais habilitados e aptos para esta função, qual o regime de tributação será o mais adequado para que sua atividade não seja tributada de forma desarrazoada e/ou indevida. Destarte, caberá a cada empresa determinar a forma de tributação que deseja seguir, desde que seja averiguado e considerado, no momento desta supracitada escolha, os vários aspectos fáticos, jurídicos e contábeis que necessariamente influenciam na tomada desta decisão.

Nesta ambientação, se torna imprescindível apresentar alguns dos protagonistas deste enredo relativo à escolha do regime tributário que se pretende adotar: o lucro e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza oriundos de uma pessoa jurídica.

No âmbito da contabilidade, Iudicibus (2004, p. 88) leciona que o lucro “[...] é o que se pode distribuir durante um período, mantendo a potencialidade do patrimônio líquido inicial intacta”.

Quanto ao imposto de renda, foi com a positivação da Lei de Orçamento n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que o supramencionado imposto foi criado (e, após algumas modificações, implementado em 1924), passando a incidir, anualmente, sobre a renda total que o contribuinte – pessoa física ou jurídica residente no território nacional – auferisse (Oliveira, 2009). Hodiernamente, a diretriz geral do imposto de renda e proventos de qualquer natureza se encontra positivada nos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966).

Com o intuito de simplificar o modo como ocorre a fiscalização e conferir tratamento diferenciado às pequenas empresas, foram desenvolvidos, ao longo dos anos, distintos meios de apuração do imposto de renda incidente sobre as pessoas jurídicas (como o lucro apurado e o lucro estimado) (Oliveira, 2009). Atualmente, quatro são as formas de tributação do imposto de renda a disposição do contribuinte pessoa jurídica: o Lucro Real, o Lucro Presumido, o Simples Nacional – forma de apuração simplificada designada às microempresas e empresas de pequeno porte – e o Lucro Arbitrado (Oliveira, 2009).

2.4 Os limites do planejamento tributário

Com o objetivo de obter lucro a fim de satisfazer a sua manutenção e continuidade no mercado, aquele que exerce uma atividade empresarial deve sempre perseguir e realizar uma boa administração de seu negócio. Destarte, os aspectos tributários inerentes à atividade empreendida devem ser considerados e profundamente analisados pelo gestor.

Neste cenário, o repasse financeiro dos encargos tributários existentes ao consumidor final é prática comum no mercado. No entanto, tal transferência econômica acaba por influenciar na formação do preço do produto e/ou serviço oferecido no mercado. Logo, quanto maior a tributação existente na atividade, maior será o preço ofertado, sendo este um fator de grande relevância para o consumidor que, geralmente, opta por adquirir o produto e/ou serviço mais barato (quando analisa duas ou mais opções que possuem as mesmas características e qualidades).

Assim, buscando reduzir custos e aumentar a competitividade, os contribuintes que exercem alguma atividade econômica servem-se (ou deveriam se servir) de meios contábeis-tributários responsáveis por diminuir, lícitamente, a carga fiscal existente.

2.4.1 A elisão fiscal

Ricardo Alexandre (2016, p. 268-269) assevera que a elisão fiscal é a: “[...] prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo”. Ademais, complementa que esta prática se refere à técnica conhecida como planejamento tributário, mecanismo estratégico, contábil e jurídico acolhido pelo ordenamento jurídico nacional que assegura que ninguém será obrigado a realizar um negócio de modo mais oneroso para si (Alexandre, 2016).

Humberto Bonavides Borges (2002) leciona que o planejamento tributário pode possuir três objetivos distintos: (i) anular, ou; (ii) reduzir, ou; (iii) adiar o lançamento ou o pagamento do ônus fiscal existente. Nesta harmonia, se pode compreender o planejamento fiscal como sendo um conjunto de ações não simuladas, realizadas em um momento anterior à ocorrência do fato gerador do tributo que visa, direta ou indiretamente, a redução de exações fiscais (Chaves, 2017).

2.4.2 A evasão fiscal

“A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal” (Alexandre, 2016, p. 269).

Fica, portanto, evidente que a evasão fiscal é, destarte, uma conduta desaprovada pelo ordenamento jurídico brasileiro, sendo geralmente caracterizada quando o contribuinte executa ações que buscam evitar e/ou impedir que a autoridade tributante tenha conhecimento de uma determinada obrigação tributária que se concretizou logo após a incidência de seu fato gerador.

2.4.3 A elusão fiscal, elisão ineficaz ou elisão abusiva

A elusão fiscal – também conhecida como elisão ineficaz ou elisão abusiva – se faz caracterizada quando “[...] o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador” (Alexandre, 2016, p. 269). Aqui o sujeito passivo da obrigação tributária se utiliza de um meio jurídico lícito com o objetivo de esquivar-se da tributação incidente quando da ocorrência, no mundo concreto, do fato gerador.

2.4.3.1 A norma geral antielisão fiscal

Criada por meio da Lei Complementar n. 104 (Brasil, 2001), a norma geral antielisão fiscal foi positivada no ordenamento jurídico pátrio por meio da inserção do parágrafo único ao artigo 116 no Código Tributário Nacional.

Amparado no texto normativo, resta evidente que, apesar da nomenclatura atribuída (“norma geral antielisão”), a supracitada regra tem o objetivo de impedir a prática de atos que caracterizem a elusão fiscal, visto que por meio dela se busca combater ações (lícitas) simuladas que possuem o exclusivo objetivo de se obter economia fiscal. Neste sentido, a positivação de uma norma geral antielisão demonstra o empenho que a administração tributária possui em conceber procedimentos eficazes para enfrentar a inteligência dos contribuintes que, constantemente, buscam meios para frustrar a incidência ou o pagamento de tributos (Alexandre, 2016).

Apesar da discussão doutrinária que reside quanto à constitucionalidade ou não da norma em análise, a verdadeira importância do tema reside no fato de apresentar que a criação de procedimentos de restrição ao planejamento tributário abusivo segue a tendência de um

movimento internacional. Neste sentido, destaca-se que o parágrafo único do artigo 116 do CTN é fruto da teoria da consideração (ou consistência) econômica do fato gerador, originada no direito alemão, e da teoria da finalidade negocial (ou teste do propósito negocial), de origem norte-americana e suíça (Alexandre, 2016).

Para a teoria da consideração (ou consistência) econômica do fato gerador, “[...] os fatos não devem ser interpretados segundo a forma jurídica com a qual se revestem, mas a partir dos efeitos econômicos efetivamente produzidos” (Alexandre, 2016, p. 272). Assim, a essência do fato jurídico reside em seu aspecto econômico, e não apenas nas características formais que possui, “[...] garantindo que pessoas em situações equivalentes sofram a mesma incidência tributária, independentemente do modo como formalizam suas relações privadas” (Alexandre, 2016, p. 272).

Já a teoria da finalidade negocial (ou teste do propósito negocial) busca examinar o objetivo almejado pelo contribuinte ao praticar determinados atos ou negócios jurídicos. “Percebendo-se a ausência de razões extratributárias – ou seja, que o ato ou negócio jurídico foi praticado com o exclusivo propósito de eliminar, reduzir ou postergar o tributo –, novamente haveria de prevalecer o fato sobre o “rótulo”, a substância sobre a forma [...]” (Alexandre, 2016, p. 272).

Por fim, no que tange à utilização da teoria da finalidade negocial no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – tribunal administrativo responsável por julgar processos administrativos que envolvam o pagamento de tributos – cumpre apresentar as conclusões encontradas por Giovanna Baldan e Carlos Otávio Ferreira de Almeida:

[...] a utilização da Teoria do Propósito Negocial pelo CARF não possui aplicabilidade bem definida, [...]. Alguns conselheiros defendem que a realização de planejamentos tributários para fins exclusivamente tributários, ou seja, sem qualquer propósito negocial, é inoponível ao Fisco, e, conseqüentemente, passível de desconSIDERAÇÃO. Outros discordam desse posicionamento, afirmando, por exemplo, que a utilização da respectiva teoria é subjetivista e generalista, face à ausência de previsão legislativa sobre o tema (Almeida; Baldan, 2024, p. 79).

2.5 A contribuição da auditoria para a implementação de um planejamento tributário

A origem etimológica da palavra “auditoria” remonta o vocábulo latino “*audire*”, que significa ouvir. No entanto, foi com o povo inglês – que adotou a terminologia “*auditing*” – que o supramencionado termo obteve um sentido mais próximo do que conhecemos hoje, adquirindo o significado de verificação e revisão (Lins, 2017).

A doutrina apresenta a auditoria como sendo uma técnica de natureza contábil que se originou da necessidade de se confirmar as informações provenientes das demonstrações contábeis (Coelho; Ribeiro, 2023). Assim, em linhas gerais, a auditoria pode ser compreendida como uma conferência, uma verificação e/ou uma avaliação dos relatórios de uma entidade, cabendo ao auditor comunicar os resultados encontrados de acordo com os objetivos que a auditoria se propôs (Lins, 2017).

Através da análise pormenorizada de registros, documentos e fatos contábeis, a auditoria tem como foco levantar, averiguar e apurar, com fidelidade, os dados dispostos nos relatórios contábeis, bem como as transações, procedimentos operacionais e rotinas financeiras de uma entidade. Nesta ambientação, salienta-se que a realização de uma auditoria acaba por compreender a execução de procedimentos adequados e capazes de obter a evidência necessária e suficiente no que diz respeito ao que se encontra divulgado nas demonstrações contábeis (Coelho; Ribeiro, 2023).

De acordo a “*American Accounting Association*” (AAA) – principal organização profissional dedicada ao desenvolvimento do conhecimento e da prática da contabilidade nos Estados Unidos, citado por W. C. Boynton, R. N. Johnson e W. G. Kell (2002), a auditoria pode ser compreendida como sendo um procedimento metódico de coleta e análise objetiva e imparcial de evidências sobre dados referentes a ações e eventos de natureza econômica, com o objetivo de avaliar o grau de conformidade e fidedignidade dessas informações com os critérios pré-estabelecidos, comunicando os devidos resultados encontrados aos usuários interessados.

Assim, é possível concluir que a periódica realização de auditoria em uma entidade organizacional pode proporcionar, em grande medida, uma diminuição nas fraudes, desfalques ou quaisquer outras irregularidades constatáveis por meio de testes regulares aplicados pelo auditor.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) – editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em conformidade com o que dispõe a Resolução CFC n. 1.328 de 2011 – foram criadas com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no país. Dentre as distintas classificações das normas materializadas na supracitada Resolução, destaca-se, aqui, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas, que podem se estruturar, dentre as várias existentes, como “III – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC;” (Brasil, 2011).

Dentre as distintas normas que tutelam o tema da auditoria, faz-se necessário apresentar a NBC TA 200 (R1), responsável por expor, dentre outros temas, as “[...] responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis [...] os objetivos gerais do auditor independente [...] e o alcance da auditoria [...]” (Brasil, 2016).

De acordo com a norma em análise, e em conformidade com os ensinamentos doutrinários já exibidos, o propósito da auditoria é o de ampliar o grau de confiança existente – para com os usuários – nos relatórios contábeis. Tal aumento de confiança é conquistado através da emissão de uma opinião, dada pelo auditor (de acordo com as normas de auditoria existentes e os requisitos éticos relevantes), sobre os relatórios que lhe foram apresentados, cabendo a este profissional avaliar se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente e de acordo com a estrutura de relatório financeiro (Brasil, 2016).

Para isto, amparado pela ética, pelas normas contábeis e pelas normas de auditoria, caberá ao auditor, por meio do uso de seu conhecimento, de sua experiência e de seu treinamento, julgar e executar quais serão os cursos de ação adequados para a realização do trabalho de auditoria que está inserido (característica evidenciada por meio de seu julgamento profissional), devendo manter, a todo o tempo, uma postura questionadora e de alerta quanto à condições e/ou fatos que possam, porventura, apontar possíveis distorções oriundas de erros, fraudes ou simulações (particularidade esta que evidencia o seu ceticismo profissional) (Brasil, 2016).

Nesta ambientação, William Attie complementa:

A ação da auditoria não pode se limitar àquilo que está registrado nos livros oficiais, mas também àquilo que pode ter sido omitido nos registros principais. Dependendo das circunstâncias vividas pelas empresas, determinados dados podem ter sido omitidos propositadamente dos registros principais que, se considerados, podem acabar transformando, por completo, a situação patrimonial e financeira da empresa em exame.

[...]

A auditoria deve se valer de todos os meios de provas que dispuser a seu alcance para apurar a propriedade dos registros contábeis, mesmo que recorra a provas externas, fora do setor ou da empresa em exame, até que se sinta plenamente satisfeita em suas convicções [...] (Attie, 2018, p. 5).

No que se refere à opinião proferida pelo auditor, a NBC TA 200 (R1) dispõe que as demais NBCs TA impõem ao auditor para que ele: “[...] obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro” (Brasil, 2016, p. 2). Ademais, afirma que a asseguarção razoável significa um elevado nível de segurança conquistado na ocasião em que “[...] o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o

risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante)” (Brasil, 2016, p. 2). Ademais, também esclarece que a asseguuração razoável não garante um nível absoluto de segurança, visto que existem inúmeras limitações inatas em uma auditoria, limitações estas que resultam do fato de que a maior parte das evidências de auditoria – utilizadas pelo auditor para embasar as suas deduções e a sua opinião – são persuasivas e não conclusivas (Brasil, 2016).

2.5.1 Procedimentos de auditoria disponíveis ao auditor

O auditor, a fim de embasar o seu julgamento profissional, necessita aplicar uma série de procedimentos de auditoria que o ampare a realizar uma avaliação fidedigna das demonstrações contábeis analisadas (Cunha; Klann; Rengel; Scarpin, 2010).

Apesar do consenso doutrinário existente no que diz respeito ao conceito e objetivos da auditoria, não há uma uniformidade, entre os estudiosos do tema, quanto à nomenclatura e série de procedimentos de auditoria vigentes. A título exemplificativo, Marcelo Cavalcanti Almeida (2012) intitula e evidencia como principais procedimentos de auditoria: (i) a contagem física; (ii) a confirmação com terceiros; (iii) a conferência de cálculos, e; (iv) a inspeção de documentos. Já Osni Moura Ribeiro e Juliana Moura Ribeiro Coelho (2023) nomeiam e identificam os seguintes: (i) a indagação; (ii) o recálculo; (iii) a reexecução; (iv) a inspeção; (v) a observação; (vi) a confirmação externa (também conhecida como circularização); (vii) a amostragem; (viii) o corte das operações (também denominado de “*cut-off*”); (ix) o rastreamento, e; (x) o uso de procedimentos analíticos.

No entanto, independentemente da nomenclatura que adquirirem ou da quantidade de procedimentos existentes, se faz imprescindível compreender os procedimentos de auditoria como sendo um complexo de métodos ou técnicas de ação que possibilitam ao auditor adquirir provas ou evidências suficientes e congruentes para amparar a sua opinião sobre os relatórios contábeis que estão sendo auditados (Ferreira, 2007).

2.5.2 Os procedimentos de auditoria responsáveis por contribuir para a realização de um eficaz planejamento tributário

Diante do amplo cenário doutrinário existente relativo às distintas classificações adotadas quanto aos procedimentos de auditoria vigentes, este trabalho se atentará a refletir e discutir alguns procedimentos responsáveis por, na opinião do autor, assegurar a realização de

um planejamento tributário confiável e seguro. São eles: (i) a investigação minuciosa; (ii) a observação; (iii) a indagação; (iv) a inspeção de documentos; (v) a conferência de cálculos; (vi) o rastreamento; (vii) o uso de procedimentos analíticos, e; (viii) a análise crítica e minuciosa.

De início, a técnica conhecida como “investigação minuciosa” corresponde à análise pormenorizada da matéria objeto de auditoria. Neste sentido, ao buscar informações com o intuito de amparar a sua opinião, aquele que está realizando a investigação deve colocar em prática o seu julgamento profissional para averiguar se determinada matéria ou informação recebida é autêntica (Attie, 2018).

Contribuindo com o procedimento anterior, a “observação” também é um recurso investigativo de grande valia para aqueles administradores, contadores ou juristas que almejam realizar um eficaz planejamento tributário. Conforme o nome sugere, a técnica em estudo confere ao investigador a qualidade de examinar, de modo amplo e minucioso, a matéria investigada. É, portanto, um método que conta com a experiência, expertise e astúcia daquele que está realizando a investigação, cabendo a este a aptidão de identificar quaisquer incongruências (Attie, 2018).

Neste cenário, faz-se necessário destacar que, conforme lecionam Osni Moura Ribeiro e Juliana Moura Ribeiro Coelho (2023), a “indagação” é um procedimento de auditoria que compreende a colheita de informações (realizada de forma oral ou por escrito) provenientes de pessoas – ligadas ou não à entidade – que possuem conhecimento financeiro e não financeiro. Refere-se, portanto, a uma fundamental conduta que visa garantir a postura questionadora e de alerta inerente ao investigador.

Além desta, a técnica conhecida pelo termo “inspeção de documentos” corresponde à ação que consiste na análise de documentos (internos, sendo estes produzidos pela própria empresa, e/ou externos, originados por terceiros à organização) que constituem (ou podem constituir) comprovantes eficazes para embasar os lançamentos contábeis presentes nas contas da organização. Assim, o auditor realiza o exame pormenorizado destes documentos com a finalidade de averiguar e comprovar a autenticidade dos valores registrados nos relatórios gerenciais e financeiros da empresa (Almeida, 2012).

Complementando os procedimentos anteriormente abordados, se tem a “conferência de cálculos” – procedimento igualmente conhecido como “recálculo”. Como o próprio nome sugere, através deste método há a busca pela exatidão matemática do montante negociado pela empresa em suas operações e conferência com o que foi devidamente registrado em suas demonstrações (Coelho; Ribeiro, 2023).

Ademais, também se faz necessário dar ênfase à técnica do “rastreamento”. Por meio desta, se examina, cronologicamente e detalhadamente, todas as movimentações contábeis existentes na entidade (Coelho; Ribeiro, 2023).

Na mesma ambientação, o “uso de procedimentos analíticos” também é um método que se mostra útil, visto que tais procedimentos:

[...] consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros.
Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos [...] (Coelho; Ribeiro, 2023, p. 86).

Interligando os procedimentos de auditoria supramencionados, é necessário advertir que estes de nada adiantariam se o auditor não possuísse e realizasse uma análise crítica e minuciosa em sua auditoria, cabendo a este profissional preservar, a todo o tempo, uma postura questionadora e de alerta quanto às condições e/ou fatos que possam (porventura) apontar possíveis distorções oriundas de erros, fraudes, simulações ou irregularidades (Brasil, 2016).

Como visto em momento anterior, no que concerne à realização e validade fática de um planejamento tributário, as autoridades administrativas amparam as suas interpretações analisando não só os aspectos formais responsáveis por sustentar o suposto planejamento, mas também examinam os aspectos econômicos intrínsecos neste respectivo ajuste fiscal, averiguando se há – ou não – correspondência entre eles na operação (Alexandre, 2016).

Neste sentido, os procedimentos de auditoria aqui apresentados adquirem relevância, já que qualquer tipo de operação empreendida em uma organização, especialmente aquelas que almejam uma redução da carga tributária, devem ser substancialmente e economicamente comprovadas, evitando-se, assim, qualquer tipo de fraude, desvio, simulação, ilicitude ou ausência de finalidade negocial.

Destarte, as informações presentes nos relatórios contábeis devem estar de acordo com a realidade das transações econômicas ocorridas por meio das ações e atividades realizadas pela empresa, observando, detalhadamente, a equivalência entre os aspectos formais e materiais presentes em cada operação. Isto posto, é possível inferir que as técnicas supramencionadas representam elementares procedimentos responsáveis por contribuir, de maneira valorativa e significativa, para a construção e análise da estrutura econômica e jurídica de uma empresa, auxiliando-a na elaboração de um eficaz, sólido e perene planejamento fiscal.

3 METODOLOGIA

A perquirição pelo conhecimento científico apresenta, ao pesquisador, distintos caminhos. Nesta ambientação, é de exclusiva responsabilidade do investigador a tarefa de escolher qual percurso pretende seguir, ou seja, qual método deseja utilizar para a elaboração do estudo que almeja produzir.

Quanto à metodologia empreendida na análise pormenorizada do tema, o presente trabalho orientou-se, em grande medida, por meio de uma pesquisa descritiva, visto que possuiu o fito de descrever e conceituar as principais características intrínsecas à temática proposta nesta pesquisa (Pessôa, 2007). Em menor medida, o estudo também possuiu objetivos explicativos, visto que não se limitou a apenas expor anteriores interpretações de textos normativos, mas buscou dar funcionalidade à temática proposta, oferecendo explicações prático-teóricas para os fenômenos que foram analisados (Pessôa, 2007).

Ademais, a pesquisa foi qualitativa, já que se empenhou em conhecer a natureza e as particularidades do fenômeno analisado de modo mais profundo, por meio da observação da interação de determinadas variáveis (como, por exemplo, a legislação tributária vigente no país) em um determinado grupo social (para os empresários com empresas estabelecidas no Brasil) (Pessôa, 2007).

Para isto, este trabalho valeu-se, no que tange aos procedimentos de coleta e exame de dados, de meios bibliográficos, visto que buscou elucidar o tema analisado através de contribuições teóricas já publicadas em livros, periódicos, dissertações, artigos, revistas especializadas, revistas eletrônicas, dentre outras obras. Também utilizou de meios documentais para fundamentar suas reflexões e conclusões, já que se serviu da análise de materiais que, até então, não sofreram tratamento analítico (Pessôa, 2007).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do todo o exposto foi possível constatar que a legislação tributária atual, caracterizada, como visto no decorrer da pesquisa, por seu ímpeto, extensão, complexidade e constante inovação, obscurece a compreensão e a aplicação de suas regras no âmbito fático.

No cenário empresarial, principal responsável pela receita arrecadada para os cofres públicos, a redução dos custos e despesas relacionados à produção e/ou circulação de bens e/ou serviços se torna estratégia essencial para a manutenção e desenvolvimento de tais atividades. Portanto, diante do embaraço enfrentado por aqueles que exercem, profissionalmente, a atividade empresarial no país, frisa-se que a pesquisa se concentrou em um dos substanciais meios existentes de economia gerencial em uma organização empresarial: o planejamento tributário.

Ademais, o estudo também demonstrou que os contribuintes responsáveis por desempenhar uma atividade econômica necessitam se valer de instrumentos aptos a conferir necessário amparo fático e teórico para que seja realizado um legítimo, eficaz e válido planejamento fiscal. Dentre tais ferramentas, a pesquisa destacou a técnica contábil conhecida como auditoria e a utilização de alguns procedimentos intrínsecos à matéria – já que uma das finalidades desta técnica seria a de analisar a licitude das ações que envolvem o planejamento tributário que se pretende realizar, identificando, caso exista, qualquer possível manipulação de informações, nos relatórios gerenciais e contábeis, que tenham o objetivo de ocultar ou descaracterizar a presença de um determinado fato gerador.

Assim sendo, por meio da análise das informações fáticas e teóricas levantadas, foi possível chegar à conclusão que, no que tange à realização e possível validade de um planejamento fiscal, as autoridades administrativas amparam as suas interpretações examinando não somente parâmetros formais responsáveis por amparar o suposto planejamento proposto, como também analisam os parâmetros econômicos existentes na respectiva operação, verificando a existência (ou inexistência) de correspondência entre ambas na ação planejada. Neste sentido, havendo correlação e não sendo uma hipótese em que se caracteriza uma evasão fiscal, é possível inferir que tal planejamento tributário é válido. Por outro lado, inexistindo relação entre os parâmetros, caberá a autoridade administrativa avaliar se o planejamento é adequado ou não.

Nesta ambientação, os procedimentos de auditoria apresentados – investigação minuciosa; observação; indagação; inspeção de documentos; conferência de cálculos; rastreamento; uso de procedimentos analíticos, e; análise crítica e minuciosa – possuem, na opinião do autor, primordial importância para aqueles que almejam realizar um planejamento fiscal, visto que por meio destes é possível verificar se as ações existentes em uma organização empresarial são economicamente autênticas e validadas, evitando-se, dessa forma, qualquer tipo de fraude, ilegalidade ou ausência de finalidade negocial.

Por fim, é necessário salientar que no dia 20 de dezembro de 2023 ocorreu a promulgação da Emenda Constitucional n. 132, responsável por promover uma extensa modificação no sistema tributário nacional (Brasil, 2023). Assim, considerando o novo cenário tributário brasileiro (que ainda não se encontra completamente vigente e positivado), bem como ponderando a importante correlação existente entre as empresas estabelecidas no país, seu intuito em produzir receitas (que, posteriormente, serão objeto de tributação) e os procedimentos de auditoria existentes que contribuem para a realização de um eficaz planejamento fiscal (necessário para que a organização empresarial obtenha uma consequente economia financeira), se faz relevante propor sugestões para a elaboração de pesquisas futuras que possam aprofundar e adequar o desenvolvimento da temática abordada no presente artigo.

Diante deste cenário, apresento, a seguir, duas singelas propostas: (i) como os procedimentos de auditoria devem ser ajustados e/ou complementados para garantir a execução de um planejamento tributário em conformidade com o regime de transição tributária que irá existir nos próximos anos; (ii) um estudo sobre os impactos da reforma tributária em setores específicos do mercado (como, por exemplo, a indústria alimentícia, o comércio varejista, dentre outros), relacionando as suas distintas novas particularidades fiscais com uma análise de quais seriam os melhores procedimentos de auditoria a serem utilizados – no respectivo setor – para o auxílio de um eficaz planejamento fiscal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; BALDAN, Giovanna. **A utilização da teoria do propósito negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como critério de validade de planejamentos tributários**. Revista de Direito Tributário e de Finanças Públicas, v. 158, p. 11-24, 2024. Disponível em <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/684>>. Acesso em: 17 jun. 2024.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* **Quantidade de normas editadas no Brasil 2024**: 36 anos da Constituição Federal de 1988. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, Curitiba, PR, 2024. Disponível em <<https://ibpt.org.br/estudo-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-2024/>>. Acesso em: 06 dez. 2024.

AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* **Estudo dias trabalhados para pagar tributos**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Curitiba, PR, 2023. Disponível em <<https://ibpt.org.br/estudo-dias-trabalhados-para-pagar-tributos-2023/>>. Acesso em: 07 jun. 2024.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário**. 1. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário**: IPI, ICMS, ISS e IR. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BOYNTON, William. C.; JOHNSON, Raymond. N.; KELL, Walter G.. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo dos Santos. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Arrecadação federal de 2023 somou R\$ 2,318 trilhões.** Ministério da Fazenda. Brasília, DF, 2024. Disponível em <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/janeiro/arrecadacao-federal-de-2023-somou-r-2-318-trilhoes>>. Acesso em: 07 jun. 2024.

BRASIL. **Carga tributária bruta do Governo Geral cai para 32,44% do PIB em 2023.** Ministério da Fazenda. Brasília, DF, 2024. Disponível em <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/marco/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-cai-para-32-44-do-pib-em-2023#:~:text=TRIBUTOS-,Carga%20tribut%C3%A1ria%20bruta%20do%20Governo%20Geral%20cai%20para,44%25%20do%20PIB%20em%202023>>. Acesso em: 04 jun. 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil:** Poder Legislativo. Brasília, DF, 1988. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 jun. 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil:** Poder Legislativo. Brasília, DF, 1988. [2023]. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 jun. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil:** Poder Legislativo. Brasília, DF, 2001. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em: 17 jun. 2024.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil:** Poder Legislativo. Brasília, DF, 1966. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 07 jun. 2024.

BRASIL. Resolução 2016/NBCTA200(R1), de 19 de agosto de 2016. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil:** Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, DF, 2016. Disponível em <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)>. Acesso em: 17 jun. 2024.

BRASIL. Resolução CFC n. 1.328, de 18 de março de 2011. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil:** Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, DF, 2011. Disponível em <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1328.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2024.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática:** gestão tributária aplicada. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

COELHO, Juliana Moura Ribeiro; RIBEIRO, Osni Moura. **Auditoria**. 4. ed. São Paulo: SaraivaUni, 2023.

COSTA, Dilvanir José da. **Direito público e privado, ordem pública e direito social**. Revista de informação legislativa, v. 44, n. 175, p. 109-116, jul./set. 2007. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/44/175/ril_v44_n175_p109.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2024.

CUNHA, Paulo Roberto da; KLANN, Roberto Carlos; RENGEL, Silene; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do terceiro setor**. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP, v. 4, n. 10, p. 65-85, set-dez 2010. Disponível em <<https://revistas.usp.br/rco/article/view/34777/37515>>. Acesso em: 22 fev. 2025.

DALSENTER, Thiago. **Auditoria aplicada ao planejamento tributário: uma proposta para verificação de estruturas de negócios**. Curitiba: UFPR, 2017. Disponível em <<https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/handle/1884/55849>>. Acesso em: 12 jun. 2024.

DANTAS, Thaile Xavier. **O Estado democrático de direito e o princípio da dignidade humana aplicado às normas jurídico tributárias**. Revista Juris UniToledo, Araçatuba, SP, v. 04, n. 1, p. 201-222, jan./mar. 2019. Disponível em <<https://wyden.periodicoscientificos.com.br/index.php/jurisunitoledo/article/view/99/87>>. Acesso em: 08 jun. 2024.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Parte Geral e LINDB**. 22. ed. Salvador: JusPODIVM, 2024.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERREIRA, Ricardo. J. **Auditoria**. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **IBGE atualiza dados geográficos de estados e municípios brasileiros**. Ministério do Planejamento e Orçamento. Brasília, DF, 2023. Disponível em <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/36532-ibge-atualiza-dados-geograficos-de-estados-e-municipios-brasileiros>>. Acesso em: 12 jun. 2024.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiroseditores, 2010.

MACHADO, Sophia Goreti Rocha; MOREIRA, André Mendes. **Conceito de tributo e sua divisão em espécies**. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 71-90, jul./ago. 2015. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/07/2015-Conceito-de-tributo-e-sua-divisao-em-especies-RFDT-761.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2024.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: SaraivaEducação, 2019.

MELO, Ulisses Matheus Braga de Freitas. **A gênese da tributação na modernidade e o surgimento do conceito de “público” no Estado moderno**. Revista Idéias – 2017 – [recurso eletrônico]. Recife: Universidade Federal de Pernambuco / Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife / Diretório Acadêmico Demócrito de Souza Filho – DADSF.V.20; n.1 (nov. 2019). – Recife: UFPE, 2019. Disponível em <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/ideias/article/view/237356>>. Acesso em: 02 jun. 2024.

MIOLA, Cezar. **Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Nota Técnica nº 01/2023**. Brasília, DF, 2023. Disponível em <<https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2023/06/Nota-Tecnica-no-01-2023-Reforma-Tributaria-1.docx-1.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2024.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. Salvador: JusPODIVM, 2019.

OLIVEIRA, Maurício Teixeira de. **A importância da contabilidade no processo de decisão entre lucro real e lucro presumido**. São Paulo, SP, 2009. Disponível em <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-06052009-124850/pt-br.php>>. Acesso em: 12 jun. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PESSÔA, Vera Lúcia Salazar. **Fundamentos de Metodologia Científica para elaboração de trabalhos científicos**. Material didático. Universidade Federal de Goiás – Campus de Catalão. Goiás: não publicado, 2007.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SOARES, Caique. **O planejamento tributário como aliado ao empreendedor brasileiro**.

Feira de Santa: UNIFACS, 2023. Disponível em

<<https://repositorio.animaeducacao.com.br/items/f75c26e8-400d-4d05-b638-dee7adff9e28>>.

Acesso em: 12 jun. 2024.