



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 18, n. 1, Jan./Jun., 2026

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 19.02.2025. Revisado por pares em: 01.04.2025. Reformulado em: 30.04.2025. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2026v18n1ID39187

Consultoria tributária de auditores independentes e seu impacto em litígios fiscais

The impact of independent auditors' tax consulting services on tax litigation

Consultoría tributaria de auditores independientes y su impacto en litigios tributarios

Autores

Antonio Lopo Martinez

Doutor em Contabilidade (FEA-USP), Pesquisador Integrado do Instituto Jurídico da Universidade de Coimbra, Faculdade de Direito - 3004-528 Coimbra, Portugal. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9624-7646>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Antonio_Martinez14

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7735660007039816>

E-mail: almartinez@fd.uc.pt

Marielza Santos do Nascimento

Doutora em Contabilidade (FUCAPE), Professora da Universidade Federal do Alagoas. Endereço: Campus A. C. Simões - Av. Lourival Melo Mota, s/n – Tabuleiro do Martins 57072-900 Maceió, AL, Brasil. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4604-6667>

Research Gate: <https://www.researchgate.net/profile/Marielza-Nascimento>

Lattes: <https://lattes.cnpq.br/5371742296439545>

E-mail: marielza1@hotmail.com

Luis Paulo Guimarães dos Santos

Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA-USP), Professor Associado do Departamento de Ciências Contábeis da UFBA. Endereço: Rua Augusto Viana, s/n, 40110-060 Salvador, BA, Brasil. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9986-8237>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0000-0001-9986-8237>

E-mail: lupa@ufba.br

Silvio Hiroshi Nakao

Livre-Docente pela Universidade de São Paulo (USP-RP), Professor Associado do Departamento de Contabilidade da FEA-RP/USP. Endereço: Avenida Bandeirantes, 3900 – Vila Monte Alegre 14040-905 Ribeirão Preto, SP, Brasil. Identificadores (ID):

Antonio Lopo Martinez, Marielza Santos do Nascimento, Luis Paulo Guimarães dos Santos, Silvio Hiroshi Nakao e Aline Mendonça de Andrade

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0830-0214>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3032618801971599>

E-mail: shnakao@usp.br

Aline Mendonça de Andrade

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Bahia, Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Endereço: 3ª Avenida, 460 – CAB 41745-002 Salvador, BA, Brasil. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4247-6205>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8387804614051494>

Email: fisio.alinemend@hotmail.com

Resumo

Objetivo: O estudo tem como objetivo determinar o impacto dos serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes no aumento da incidência de litígios tributários em empresas brasileiras listadas na B3. A pesquisa investiga o impacto de um maior investimento em serviços de auditoria e consultoria tributária sobre a probabilidade de ocorrência de disputas legais.

Metodologia: Foi realizada uma investigação empírica utilizando um painel balanceado composto por 416 observações no período de 2017 a 2020. Foram aplicados modelos de regressão linear múltipla, complementados por estatísticas descritivas e análise de correlação de Pearson. O estudo também controlou variáveis-chave, como retorno sobre o patrimônio (ROE), endividamento e tamanho da empresa, a fim de isolar o efeito dos gastos com consultoria tributária sobre os resultados dos litígios tributários.

Resultados: Os resultados revelam uma associação positiva e significativa entre o aumento dos gastos com serviços de auditoria e consultoria tributária e uma maior ocorrência de litígios tributários. Especificamente, empresas que investem de forma mais expressiva nesses serviços tendem a enfrentar um maior número de disputas legais relacionadas a questões tributárias. Esses achados ressaltam que, embora a consultoria tributária possa oferecer benefícios estratégicos e de conformidade, ela também aumenta a exposição aos riscos judiciais.

Contribuições do Estudo: Esta pesquisa preenche uma importante lacuna teórica ao vincular explicitamente a prestação de serviços de consultoria tributária por auditores independentes a um aumento do risco legal. Do ponto de vista metodológico, o uso de modelos econométricos em dados de painel aprimora a precisão da análise, fornecendo compreensão valiosa dos determinantes dos litígios tributários. O estudo enriquece a literatura acadêmica nas áreas de contabilidade, auditoria e governança corporativa, além de oferecer implicações práticas para reguladores e gestores corporativos que buscam equilibrar os benefícios estratégicos da consultoria tributária com a mitigação dos riscos.

Palavras-chave: Litígios Tributários; Serviços de Auditoria; Consultoria Tributária; Governança Corporativa.

Abstract

Purpose: This study aims to determine the impact of tax consulting services provided by independent auditors on the incidence of tax litigation among Brazilian companies listed on B3. The research investigates whether increased investment in auditing and tax consulting services is associated with a higher likelihood of legal disputes.

Methodology: An empirical analysis was conducted using a balanced panel dataset comprising 416 observations from 2017 to 2020. We used multiple linear regression models, as well as descriptive statistics and Pearson correlation analysis. In addition, the study held constant several important variables, including the return on equity (ROE), indebtedness, and firm size, to isolate the impact of tax consulting expenditures on tax litigation outcomes.

Results: It shows a highly positive relationship between higher spending on auditing and on tax consulting services and the incidence of tax litigation. More specifically, firms that invest more in these services face more tax-related legal disputes. These findings suggest that, while tax consulting may provide strategic and compliance-related benefits, it also increases exposure to litigation risks.

Contributions of the Study: This article addresses an important theoretical gap in the literature by establishing a direct connection between the provision of tax consulting services by independent auditors' and enhanced legal exposure. At a methodological level, the use of panel data econometric models increases both the precision and robustness of the analysis, offering deeper insights into the drivers of tax litigation. The research contributes to academic literature in accounting, auditing, and corporate governance, while providing practical implications for regulators and corporate managers aiming to balance the strategic benefits related to tax consulting with effective risk mitigation.

Keywords: Tax Litigation; Audit Services; Tax Consulting Services; Corporate Governance.

Resumen

Objetivo: El estudio tiene como objetivo determinar el impacto de los servicios de asesoría fiscal prestados por auditores independientes en el aumento de la incidencia de litigios fiscales en empresas brasileñas que cotizan en B3. La investigación analiza el impacto de una mayor inversión en servicios de auditoría y consultoría tributaria sobre la probabilidad de que se produzcan disputas legales.

Metodología: Este estudio incluyó tanto aspectos empiristas como interpretativos y se basó en un panel de análisis equilibrado que consta de 416 observaciones desde el año 2017 al 2020. Se implementaron modelos econométricos tales como regresión lineal múltiple, así como análisis descriptivo y correlacional de Pearson. Asimismo, se controlaron otros factores críticos de la industria, por ejemplo, ROE, apalancamiento, tamaño para aislar la relación existente entre los desembolsos en servicios de consultoría tributaria y los resultados en materia de litigios.

Resultados: Tras analizar los datos, se encontró una relación positiva y significativa entre los gastos en auditoría y consultoría tributaria y los litigios en esta área. Así, las empresas que registraron mayores inversiones en ambos conceptos mostraron un número mayor de litigios en temas tributarios. Por ello, se determina que, si bien la consultoría tributaria otorga beneficios evidentes en términos estratégicos y de cumplimiento, también representa un factor de riesgo.

Contribuciones del Estudio: Esta investigación contribuye a la literatura académica al cubrir una brecha teórica importante y unir directamente la prestación de servicios de consultoría tributaria por parte de auditores independientes con el riesgo legal. Asimismo, la metodología aplicada, con modelado de datos de panel, mejora la precisión del análisis, lo que permite identificar de mejor forma los motivadores de los conflictos legales. Finalmente, este estudio aporta a la comprensión de los efectos de la consultoría tributaria en la contabilidad, auditoría y gobernanza corporativa y alinea las prioridades de las partes interesadas.

Palabras clave: Litigios Tributarios; Servicios de Auditoría; Consultoría Tributaria; Gobernanza Corporativa

1. Introdução

A atuação de auditores independentes na prestação de serviços de consultoria tributária tem gerado debates sobre possíveis conflitos de interesse e impactos na conformidade fiscal das empresas.. Dhiyaulhaq e Fadjarenie (2023) observaram que a combinação da auditoria com a equipe de consultoria tributária pode levar a uma folga ética e aumentar o risco de evasão fiscal. Em resposta a essas preocupações, autoridades fiscais globais têm reforçado a conformidade regulatória e a transparência das informações tributárias. A Lei Sarbanes-Oxley, por exemplo, destaca a importância da separação clara entre serviços permitidos e não permitidos, conforme observado por Obeng-Nyarko (2023).

Diversos estudos indicam que diretores com significativa experiência em assuntos fiscais desempenham papel relevante na definição de estratégias tributárias das empresas. Lanis e Richardson (2012), Khaola e Moez (2019), Kovermann e Velte (2019) e Wang e Yao (2021) sustentam que esses executivos frequentemente adotam estratégias que se situam em uma delicada fronteira entre a elisão fiscal legítima e práticas ilegais de evasão. Embora a contratação de especialistas em planejamento tributário possa viabilizar a redução legal de encargos tributários e esteja alinhada com boas práticas de governança corporativa e padrões éticos (McGuire *et al.*, 2019), há alertas importantes na literatura. Por exemplo, McGuire *et al.* (2012) destacam que, mesmo sem intenção deliberada, tais práticas podem facilitar caminhos para estratégias tributárias mais agressivas e, conseqüentemente, aumentar o risco de litígios fiscais.

No contexto brasileiro, esse cenário é agravado pela complexidade do sistema tributário e pela elevada incidência de litígios fiscais. Baldivieso (2022) e Lopo Martinez (2022) mostraram que há um descompasso crônico entre os contribuintes e as autoridades fiscais caracterizado por profunda desconfiança e alta discordância em relação às declarações fiscais e à precisão dos relatórios financeiros. Almeida (2018) e Cavalcante (2021) apontam que o caráter contraditório do ambiente tributário pode ser amenizado com a implementação de práticas mais transparentes e estratégias de colaboração entre contribuintes e o Estado. Entretanto, a complexidade do sistema tributário brasileiro continua a gerar litígios.

Além disso, o papel do conselho de administração na definição de estratégias tributárias corporativas é significativo. Barros e Sarmiento (2020) analisaram empresas listadas na Bolsa de Valores de Londres entre 2002 e 2015 e constataram que uma maior frequência de reuniões do conselho está associada a uma redução na carga tributária efetiva das empresas. Por outro lado, uma taxa de comparecimento mais alta dos membros do conselho tende a ter o efeito oposto, indicando que a dinâmica interna do conselho pode influenciar as práticas de evasão fiscal. Esses achados sugerem que um controle mais resiliente e focado por parte dos membros do conselho pode mitigar comportamentos oportunistas e a busca por rendas, permitindo que os gestores se envolvam em estratégias de evasão fiscal.

Complementarmente, Mukoffi *et al.* (2022) destacam a importância crucial de preservar uma distinção rigorosa entre os serviços de auditoria independente e consultoria tributária, com vistas a assegurar a qualidade das auditorias e preservar a credibilidade dos relatórios financeiros. A separação clara entre essas funções é fundamental para evitar conflitos de interesse que possam comprometer a integridade das informações financeiras divulgadas pelas empresas.

Diante desse contexto, este estudo busca responder à seguinte questão de pesquisa: **os serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes aumentam a incidência de litígios fiscais?**

A relevância deste estudo reside na necessidade de compreender os impactos da consultoria tributária, especialmente no Brasil, onde a complexidade do sistema tributário e o volume de litígios fiscais são elevados. Ao investigar essa relação, o trabalho busca preencher uma lacuna na literatura sobre os efeitos da prestação de serviços de consultoria tributária por auditores independentes, contribuindo para o debate sobre governança corporativa, estruturas regulatórias e práticas comerciais éticas.

Assim, o objetivo deste estudo é determinar se os serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes aumentam a incidência de litígios fiscais em empresas brasileiras listadas na B3.

Para alcançar esse objetivo, foi realizada uma pesquisa quantitativa em painel, utilizando regressão múltipla, com um conjunto de dados de 416 observações de empresas listadas na B3 entre 2017 e 2020. Os resultados indicam que maiores gastos relativos com consultoria tributária correlacionam-se com maior incidência de litígios fiscais. Este estudo avança o conhecimento ao vincular serviços de consultoria tributária ao risco legal, oferecendo insights para regulações sobre a atuação dos auditores.

2. Estrutura Teórica

2.1 Planejamento e litígio tributário: Desafios e estratégias

A complexidade do sistema tributário brasileiro, caracterizada por normas ambíguas e frequentes alterações legislativas, impõe desafios significativos às empresas na busca por conformidade fiscal. Nesse cenário, o planejamento tributário emerge como uma ferramenta essencial para otimizar a carga tributária de forma legal e estratégica.

O planejamento tributário deve ser conduzido em conformidade com a legislação vigente, evitando distorções dos fatos e assegurando a transparência das obrigações fiscais (Biazus & Orlandi, 2016). Apesar de sua importância para a lucratividade empresarial, é necessário cautela devido às incertezas inerentes ao ambiente tributário (Xavier, 2016). Quando

bem estruturado, o planejamento tributário pode ser uma ferramenta eficaz para proteger as empresas e resolver disputas fiscais (Chaves, 2014).

Entretanto, os resultados do planejamento tributário nem sempre correspondem às expectativas, podendo incorrer em custos que anulam as economias previstas ou até resultarem em impactos negativos (Martinez & Reinders, 2018). A legislação tributária frequentemente suscita dúvidas e múltiplas interpretações, enquanto o sistema de fiscalização pode gerar incertezas adicionais (Martinez & Oliveira, 2019). Assim, é fundamental que os contribuintes compreendam plenamente os processos e apresentem defesas adequadas para evitar a rejeição de reivindicações legítimas.

Em contextos de elevada complexidade e conflitos, estratégias de planejamento tributário agressivo podem desencadear uma sequência de eventos que incluem pagamentos de parcelas inesperadas, intensificação da supervisão regulatória, emissão de autos de infração e aumento das disputas legais (Flamini *et al.*, 2021). Para mitigar esses riscos, os diretores adotam estratégias que visam reduzir litígios e minimizar os passivos tributários de forma legal, manipulando a base tributária e aplicando as alíquotas adequadas (Granda, 2021). Os acionistas, por sua vez, consideram o planejamento jurídico eficaz como um meio de aumentar os lucros, embora reconheçam a necessidade de equilíbrio para evitar possíveis litígios (Mukherjee, 2020).

Além disso, os acionistas frequentemente colaboram com empresas externas especializadas em seguros de risco não relacionados às operações principais, as quais assumem complicações legais decorrentes de litígios e protegem a integridade dos relatórios financeiros (Cao & Narayanamoorthy, 2014). A elaboração de relatórios contábeis deve seguir rigorosamente os padrões estabelecidos, garantindo transparência e reduzindo a probabilidade de disputas e investigações futuras (Mota, Brandão, & Ponte, 2016).

O crescimento do contencioso pode ser atribuído à complexidade da legislação, às altas cargas tributárias, aos parcelamentos injustos e às tabelas progressivas desatualizadas (Oliveira, 2020). As entidades federais desempenham um papel crucial na supervisão dos processos judiciais, deliberando sobre a responsabilidade do contribuinte em relação aos valores principais devidos, juros, multas e honorários advocatícios.

2.2 O impacto da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) sobre os serviços de auditoria e o contencioso tributário

A promulgação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) nos Estados Unidos, em julho de 2002, representou uma resposta legislativa significativa aos escândalos corporativos que abalaram a confiança dos investidores. A SOX estabeleceu critérios rigorosos para a profissão contábil, com o objetivo de aprimorar as práticas de auditoria e fortalecer os controles internos das empresas (Krishnan & Visvanathan, 2007).

No contexto brasileiro, estudos sugerem que os auditores tendem a atuar com diligência para assegurar a conformidade com os regulamentos prescritos, enfatizando a importância dos relatórios contábeis na transparência das informações financeiras (Bédard & Paquette, 2021). A SOX influenciou positivamente a profissão contábil, promovendo a adoção de práticas mais rigorosas e transparentes.

A legislação introduziu requisitos que visam aprimorar o processo de auditoria e abordar possíveis problemas relacionados aos controles internos e à manutenção de registros financeiros precisos. Essas medidas incluem a proibição de determinados serviços pelos auditores a seus clientes, a pré-aprovação da contratação do auditor pelo Comitê de Auditoria do cliente e o fortalecimento do relacionamento entre o auditor independente e o Comitê de Auditoria (Silva & Robles Junior, 2008).

Pesquisas indicam que a SOX aumentou a fiscalização sobre a profissão contábil, agregou maior credibilidade às demonstrações financeiras e contribuiu para o aumento dos honorários de auditoria. Além disso, a legislação reforçou a importância da separação entre auditoria e consultoria tributária, visando evitar conflitos de interesse e preservar a qualidade das auditorias (Silva & Robles Junior, 2008).

A SOX também teve impactos significativos em empresas brasileiras com ações negociadas nos Estados Unidos, exigindo adaptações nos procedimentos de auditoria interna e investimentos em controles internos mais robustos. Essas mudanças visam garantir a transparência e a confiabilidade das informações financeiras divulgadas, contribuindo para a redução de litígios fiscais e o fortalecimento da governança corporativa (Silva & Machado, 2008).

A contabilidade e os relatórios financeiros são de grande importância no campo da contabilidade confiável e transparente, com o objetivo de evitar litígios fiscais. Pesquisas realizadas em outros países, como a China, examinaram e apoiaram essa noção. Entre os elementos causais que contribuem para a escalada do litígio estão a considerável carga tributária, a complexidade da legislação, o acúmulo de impostos atrasados em passivos ativos e a ausência de supervisores para supervisionar as transações financeiras (Zhang *et al.*, 2022).

2.3 O impacto do contencioso tributário nos relatórios financeiros e no comportamento do auditor

O contencioso tributário pode gerar efeitos significativos nos relatórios financeiros das empresas, especialmente no que se refere ao reconhecimento de provisões e passivos contingentes, conforme estabelecido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 25 (equivalente à IAS 37). Santos (2022) ilustra como disputas fiscais não resolvidas entre contribuintes e autoridades fiscais podem resultar em obrigações financeiras adicionais, incluindo juros, multas e honorários advocatícios, impactando diretamente a posição financeira das empresas auditadas.

Nesse contexto, Maksymov *et al.* (2023) destacam a necessidade de os auditores adotarem uma abordagem mais cautelosa e meticulosa na execução de seus procedimentos, especialmente ao avaliar os riscos associados a litígios tributários em diferentes esferas governamentais. A complexidade e a variabilidade das legislações fiscais exigem dos auditores uma compreensão aprofundada dos fatores que podem contribuir para a ocorrência de litígios, reforçando a importância de uma análise criteriosa dos serviços prestados e das informações divulgadas nos relatórios financeiros.

2.4 A relação entre os serviços de consultoria tributária e o contencioso tributário

A prestação de serviços de consultoria tributária por auditores independentes abrange atividades como planejamento fiscal, aconselhamento sobre conformidade tributária, suporte em contencioso fiscal e estruturação de operações com implicações fiscais. Esses serviços, embora possam agregar valor às empresas, também levantam questões sobre a independência do auditor e possíveis conflitos de interesse.

Cook *et al.* (2020) argumentam que o envolvimento com múltiplos prestadores de serviços tende a reduzir a evasão fiscal, pois novos consultores não possuem o mesmo nível de familiaridade com as informações fiscais que os auditores habituais, o que pode limitar práticas de planejamento tributário agressivo.

Putri e Woro (2022) sugerem que a associação com auditores externos pode ter implicações tanto positivas quanto negativas para o crescimento das vendas no setor tributário. Seus resultados indicam que o crescimento das vendas está diretamente ligado à arrecadação

de impostos, sem discrepâncias observadas nos resultados de empresas de propriedade governamental, estabelecendo, assim, uma conexão entre conformidade fiscal e propriedade estatal..

Estudos conduzidos por Jaffar *et al.* (2021) revelaram a crescente proeminência do planejamento tributário agressivo nos últimos anos, atraindo a atenção das autoridades fiscais. As empresas têm adotado estratégias cada vez mais ousadas para reduzir a carga tributária, utilizando o planejamento agressivo para aliviar os encargos fiscais, apesar da complexidade da legislação vigente.

Jaffar *et al.* (2021) também examinaram o efeito moderador dos honorários de serviços não relacionados à auditoria em diversos fatores, incluindo tamanho da empresa, lucratividade, alavancagem, intensidade de capital e estoque, dificuldades financeiras e etnia. O estudo analisou esses fatores utilizando variáveis de controle como endividamento, retorno sobre o patrimônio líquido e tamanho da empresa, obtendo resultados positivos, especialmente em relação à presença de auditoria, ativos auditados, serviços prestados, logaritmo dos serviços e tamanho da empresa.

Al-Qadasi *et al.* (2023) descobriram que as empresas que empregam auditores especializados estão menos inclinadas a se envolver em gerenciamento de resultados reais (REM). No entanto, a associação negativa é menos pronunciada do que a independência do auditor especializado, sugerindo que a conexão econômica entre o auditor e o cliente pode criar um conflito de interesses, comprometendo a independência do auditor e, conseqüentemente, a qualidade da auditoria.

Tepalagul e Lin (2015) discutiram como a relação econômica entre empresas auditadas e o pagamento de honorários pode levar a perdas financeiras e comprometer a independência dos auditores, impactando negativamente os atributos dos profissionais independentes. Quando os profissionais não mantêm sua independência, é menos provável que denunciem irregularidades, o que prejudica ainda mais a integridade da auditoria.

O envolvimento de auditores independentes na prestação de serviços fiscais acaba levando à sua participação em disputas fiscais (Ling, 2023). Para abordar preocupações relacionadas aos serviços prestados por auditores independentes, o Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) impôs a proibição de serviços que não sejam de auditoria prestados por empresas de contabilidade a seus clientes de auditoria, conforme estabelecido pela Lei Sarbanes-Oxley (SOX), e impôs restrições à supervisão e ao monitoramento de serviços tributários por parte dessas empresas.

Ling (2023) observou que, com a supervisão rigorosa do PCAOB, houve uma mudança para um planejamento tributário mais agressivo, caracterizado por menos atualizações financeiras e uma maior dependência de diferenças tributárias permanentes nos serviços tributários oferecidos pelas empresas de contabilidade. Entretanto, conforme apontado por Keyser (2023), as agências reguladoras às vezes priorizam os interesses do setor que deveriam regular em vez do interesse público.

A contratação de serviços de consultoria tributária por auditores independentes pode influenciar a propensão das empresas a se envolverem em litígios tributários, especialmente quando tais serviços envolvem planejamento fiscal agressivo (Jaffar *et al.*, 2021). Além disso, a contratação de auditores externos tem o potencial de melhorar o nível de conformidade fiscal das empresas (Putri & Woro, 2022). A independência do auditor pode atuar como um fator moderador na eficácia dos auditores especializados na redução de práticas de gerenciamento de resultados (Al-Qadasi *et al.*, 2023), enquanto a calibração do processo de auditoria exerce uma influência positiva sobre o valor geral da organização (Tepalagul *et al.*, 2015).

Lamoreaux *et al.* (2023) observam que a qualidade do trabalho de auditoria depende do estabelecimento de conexões com firmas de auditoria proeminentes por aqueles que ocupam posições-chave dentro da organização. Esses indivíduos tendem a perceber um nível mais alto de qualidade no processo de auditoria após o recrutamento de um novo departamento para suas respectivas empresas.

Gunawan *et al.* (2021) analisaram o impacto do Conselho Independente de Comissários, bem como do Comitê de Auditoria e da Qualidade da Auditoria sobre a evasão fiscal. Foi revelado que o setor de mineração possui um valor econômico significativo para o país, apesar de sua contribuição tributária mínima. Tanto o conselho de comissários parcialmente independente quanto a qualidade da auditoria influenciam a ocorrência de evasão fiscal.

2.5 O impacto das Big 4 no contencioso tributário e na qualidade dos serviços

A qualidade dos serviços prestados pelas Big 4 — as quatro maiores empresas de auditoria — está positivamente correlacionada com seu tamanho. À medida que essas firmas crescem, aumentam a rotatividade de serviços, resultando em níveis mais altos de especialização para os profissionais (Francis & Yu, 2009). Esses autores também observam que as empresas maiores tendem a ser mais assertivas ao apresentar suas descobertas aos clientes.

Khurana e Raman (2004) investigaram se a qualidade percebida das auditorias realizadas pelas Big 4 está relacionada à exposição a litígios ou a preocupações com a reputação. Eles descobriram que, nos Estados Unidos, as auditorias das Big 4 estão associadas a um menor custo de capital próprio *ex ante* para as empresas auditadas, sugerindo que a exposição a litígios, mais do que a proteção da reputação, impulsiona a percepção de qualidade da auditoria.

Chyz *et al.* (2021) destacam a relação positiva entre os serviços de auditoria e o planejamento tributário, indicando que empresas que contratam serviços de auditoria mais eficientes e experientes se beneficiam da redução dos riscos tributários. O engajamento ajuda na estratégia de mitigação de riscos para as empresas em relação a desafios relacionados a impostos e efeitos adversos em suas situações financeiras.

Seetharaman *et al.* (2002) examinaram a correlação entre os honorários de auditoria e a probabilidade de litígio, mas não abordaram se essa relação difere entre as Big 4 e as empresas de auditoria menores. Eles concordam que os auditores devem priorizar a transparência e implementar medidas estratégicas para reduzir os litígios se o cenário analisado mostrar uma média alta em relação às expectativas.

Garcia-Blandon *et al.* (2021) postularam que a literatura internacional fornece evidências empíricas que indicam uma correlação positiva entre os serviços das firmas de auditoria e a evasão fiscal na Espanha e nos Estados Unidos, especialmente quando os serviços de litígio são oferecidos por firmas de auditoria que também prestam outros serviços que não são de auditoria. A legislação proíbe que as empresas de auditoria ofereçam serviços de auditoria a seus clientes e os classifica como outros serviços tributários, pois isso pode levar à evasão fiscal.

Larcker e Richardson (2004) apoiam a relação entre a apuração de fatos e a elisão fiscal, por meio da qual se obtém uma redução legal da carga tributária. As firmas de auditoria que prestam serviços além de seu escopo designado podem inadvertidamente ter um impacto, embora em apenas uma pequena porcentagem da amostra.

Dado o comprometimento e os atributos do trabalho do Big 4 na mitigação dos riscos de litígio, espera-se que o Brasil tenha resultados positivos semelhantes e uma diminuição no número de litigantes em sua jurisdição nacional. Para reforçar os argumentos apresentados na

estrutura teórica e buscar soluções plausíveis para o problema proposto, foram testadas as seguintes hipóteses refinadas:

Hipótese 1 (H1): Empresas que utilizam serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes têm maior probabilidade de se envolver em litígios tributários.

Justificativa: Embora auditorias de alta qualidade possam reduzir riscos tributários, quando a mesma firma também presta consultoria tributária, pode haver incentivo para estratégias fiscais mais agressivas, elevando a chance de litígios. A literatura sugere que essa dualidade de funções pode comprometer a independência do auditor e aumentar conflitos de interesse (Garcia-Blandon *et al.*, 2021).

Hipótese 2 (H2): A proporção de serviços fiscais em relação ao total de ativos de uma empresa está positivamente associada à ocorrência de litígios fiscais.

Justificativa: Uma maior proporção de serviços fiscais pode indicar um envolvimento mais profundo da firma de auditoria nas questões tributárias da empresa, potencialmente incentivando estratégias de elisão fiscal de alto risco. Isso pode aumentar a probabilidade de disputas com as autoridades fiscais (Larcker & Richardson, 2004).

Hipótese 3 (H3): O peso relativo dos serviços tributários em relação aos honorários de auditoria também está positivamente associado à incidência de litígios tributários.

Justificativa: Seetharaman *et al.* (2002) investigaram a correlação entre honorários de auditoria e risco de litígio, destacando a importância de manter a independência do auditor. Um aumento na proporção de honorários provenientes de serviços tributários pode comprometer essa independência, elevando o risco de litígios.

3. Metodologia

Este estudo emprega uma abordagem quantitativa para analisar a relação entre a prestação de serviços de consultoria tributária por auditores independentes—incluindo atividades como planejamento fiscal, aconselhamento sobre conformidade tributária, suporte em contencioso fiscal e estruturação de operações com implicações fiscais—e a incidência de litígios fiscais. A análise é conduzida por meio de regressão linear múltipla com dados em painel, utilizando informações de empresas listadas na B3, referentes ao período de 2017 a 2020.

3.1 Coleta e Tratamento de Dados

Os dados financeiros foram obtidos da base de dados Economatica®, incluindo informações sobre despesas com auditoria, serviços fiscais, ativos totais, passivos e indicadores financeiros. As informações sobre litígios fiscais foram extraídas das demonstrações financeiras das empresas, especificamente das notas explicativas que detalham provisões para contingências tributárias e passivos fiscais contingentes.

A amostra inicial compreendia 401 empresas não financeiras listadas na B3. Foram excluídas 61 empresas do setor financeiro devido às suas características específicas e 14 empresas sem informações setoriais. Após o tratamento de dados ausentes e inconsistências, a amostra final consistiu em 326 empresas, totalizando 416 observações ao longo dos quatro anos analisados.

Procedimentos de limpeza de dados incluíram a verificação de consistência entre as bases de dados, tratamento de *outliers* por meio de winsorização e validação cruzada de informações com fontes oficiais quando necessário. Além disso, foram realizados testes de multicolinearidade (VIF) e heterocedasticidade para assegurar a robustez do modelo.

3.2 Modelo empírico

Para testar as hipóteses formuladas, foi estimado o seguinte modelo de regressão linear múltipla com efeitos fixos para empresas e anos:.

$$TaxLITIG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Audit_Exp_{i,t} + \beta_2 ROE_{i,t} + \beta_3 Indeb_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + Firm + Year + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

No qual:

- *TaxLITIG*: Proporção de litígios fiscais da empresa *i* no ano *t*
- *Audit_Exp*: Variável independente representando os serviços de auditoria e consultoria tributária, detalhada na seção 3.3.
- *ROE* - Retorno sobre o patrimônio líquido da empresa *i* no ano *t*.
- *Indeb.* - Índice de endividamento da empresa *i* no ano *t*;
- *Size* - Tamanho da empresa *i* no ano *t*, medido pelo logaritmo natural do total de ativos.
- *Year_t* - Efeitos fixos para controlar variações específicas de cada ano.
- ε_{it} - Termo de erro aleatório.

Os efeitos fixos de empresa e ano foram incluídos no modelo para controlar características inobserváveis específicas de cada firma e de cada período que poderiam influenciar os resultados. Embora seus coeficientes não sejam apresentados nas tabelas de resultados por uma questão de concisão, sua inclusão é essencial para garantir a robustez das estimativas (Martinez & Reinders, 2018; Xavier *et al.*, 2022; Lopo Martinez *et al.*, 2023).

3.3 Variável dependente

A variável $TaxLITIG_{i,t}$ foi usada como uma ferramenta de avaliação para medir o nível de envolvimento em litígios tributários, indicando até que ponto as empresas estão envolvidas em litígios tributários e estão preparadas para responder a sanções devido a riscos (Lopo Martinez *et al.* 2024, Donelson *et al.*, 2022).

Nesse exame específico, eles exploraram a correlação entre o engajamento na redução de impostos a pagar, que leva à evasão fiscal, e um aumento na prevalência de conflitos. O domínio do contencioso tributário abrange a soma das possíveis provisões tributárias e dos passivos tributários contingentes dividida pelo total de ativos da empresa (Wenwu *et al.*, 2023). O contencioso tributário é uma estratégia usada por organizações financeiras (Edward *et al.*, 2016; Martinez, 2017).

$$TaxLITIG_{i,t} = \frac{(Tax\ Provision_t + Contingent\ Tax\ Liabilities_t)}{Total\ Assets_t} \quad (2)$$

3.4 Variável independente

A principal variável independente, $Audit_Exp_{i,t}$ é representado por quatro proxies que capturam diferentes aspectos dos serviços de auditoria e consultoria tributária:

- *LOG_AUDIT*: Logaritmo natural do total de despesas com auditoria, serviços fiscais e outros.
- *AUDIT_AT*: Total de despesas com auditoria, serviços fiscais e outros dividido pelo total de ativos.
- *LOG_SERV*: Logaritmo natural do total de despesas com serviços fiscais.
- *SERV_AT*: Total de despesas com serviços fiscais dividido pelo total de ativos.

3.5 Variáveis de controle

As variáveis de controle incluídas no modelo são:

- ROE (Return on Equity): Indicador de rentabilidade, calculado como o lucro líquido dividido pelo patrimônio líquido.
- Indeb (Endividamento): Razão entre o total de passivos (circulante e não circulante) e o total de ativos
- Size (Tamanho da empresa): Logaritmo natural do total de ativos da empresa.

3.6 Procedimentos Estatísticos

Antes da estimação do modelo, foram geradas estatísticas descritivas e matrizes de correlação para entender as características dos dados. Em seguida, foram estimados quatro modelos de regressão linear múltipla para testar as hipóteses H1, H2 e H3, conforme detalhado na seção de Resultados. Os modelos foram construídos de forma incremental para avaliar a estabilidade dos coeficientes e a robustez dos resultados.

Tabela 1

Descrição das Variáveis Utilizadas no Modelo

Variável	Tipo	Descrição	Fórmula	Sinal Esperado	Referência
TaxLITIG	Dependente	Proporção de litígios fiscais	$\frac{\text{Provisões Tributárias} + \text{Passivos Fiscais Contingentes}}{\text{Ativos Totais}}$	-	Wenwu <i>et al.</i> (2023)
LOG_AUDIT	Independente	Logaritmo natural das despesas totais com auditoria e serviços fiscais	$\ln(\text{Despesas com Auditoria} + \text{Serviços Fiscais})$	+	Donelson <i>et al.</i> (2022)
AUDIT_AT	Independente	Despesas totais com auditoria e serviços fiscais sobre ativos totais	$\frac{\text{Despesas com Auditoria} + \text{Serviços Fiscais}}{\text{Ativos Totais}}$	+	Donelson <i>et al.</i> (2022)
LOG_SERV	Independente	Logaritmo natural das despesas com serviços fiscais	$\ln(\text{Despesas com Serviços Fiscais})$	+	Garcia-Blandon <i>et al.</i> (2021)
SERV_AT	Independente	Despesas com serviços fiscais sobre ativos totais	$\frac{\text{Despesas com Serviços Fiscais}}{\text{Ativos Totais}}$	+	Garcia-Blandon <i>et al.</i> (2021)
ROE	Controle	Retorno sobre o patrimônio líquido	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido}}$	-	Xavier <i>et al.</i> (2022)
Indeb	Controle	Índice de endividamento	$\frac{\text{Passivos Circulantes} + \text{Passivos Não Circulantes}}{\text{Ativos Totais}}$	+	Bastos & Nakamura (2009)
Size	Controle	Tamanho da empresa	$\ln(\text{Ativos Totais})$	-	Wang <i>et al.</i> (2020)

Fonte: dados da pesquisa.

4. Resultados e Análise

4.1 Estatísticas descritivas

A Tabela 2 apresenta estatísticas descritivas das variáveis utilizadas na pesquisa, incluindo litígios tributários (TaxLITIG), custos de auditoria (LOG_AUDIT e AUDIT_AT), custos de serviços tributários (LOG_SERV e SERV_AT), retorno sobre o patrimônio líquido (ROE), endividamento (Indeb) e tamanho da empresa (SIZE).

Tabela 2

Estatísticas descritivas das variáveis analisadas

Variável	Obs.	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	P25	P50	P75
TasxLITIG	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
Indeb	416	0,5584	0,2189	0,0993	1,3821	0,4508	0,5729	0,7022
TAMANHO	416	8,6427	1,6482	4,4955	13,0776	7,4820	8,6741	9,7556

Nota. TaxLITIG é calculado como (provisões tributárias + passivos fiscais contingentes) divididos pelos ativos totais. LOG_AUDIT e AUDIT_AT representam gastos com auditoria; LOG_SERV e SERV_AT representam gastos com serviços tributários; ROE é o retorno sobre o patrimônio líquido; Indeb indica endividamento, e SIZE é o tamanho das empresas.

Fonte: dados de pesquisa.

Litígio tributário (TaxLITIG): A análise da Tabela 2 indica uma taxa média de litígio de 6,99% entre as empresas listadas na B3, conforme refletido pela variável LITIG. Essa taxa é relativamente baixa em comparação com os resultados fracos de litígio encontrados nos estudos de Krishnan e Krishnan (1997), e notavelmente abaixo da taxa média de litígio de 12,78% relatada por Lopo Martinez *et al.* (2024), o que representa uma diferença de aproximadamente 5,79% nos ativos totais. O desvio padrão de 8,40% sugere uma variabilidade moderada em torno da taxa média de litígio. Os valores mínimo e máximo, que variam de 0,01% a 40,78%, indicam que algumas empresas sofrem litígios mínimos, enquanto outras enfrentam níveis significativamente mais altos. Aproximadamente 75% dos casos têm taxas de litígio abaixo de 9,55%, o que se alinha com as conclusões sobre a qualidade e a transparência das informações fiscais de Mukoffi *et al.* (2022).

LOG_AUDIT (Logaritmo das despesas de auditoria): Uma média de 6,92, representando o logaritmo natural das despesas totais com auditoria. Esse valor indica uma variação considerável nos gastos totais entre empresas, conforme observado por Francis *et al.* (2009).

AUDIT_AT (despesas de auditoria / total de ativos): O índice médio de despesas de auditoria de 30,35% significa que, em média, as despesas de auditoria representam uma proporção significativa dos ativos totais. Uma alta variabilidade é mostrada pelo desvio padrão de 35,22%, indicativo da qualidade dos serviços prestados para minimizar disputas fiscais e manter a saúde financeira, conforme Khurana *et al.* (2004).

LOG_SERV (Logaritmo das despesas com serviços tributários): Uma média de 2,0237, juntamente com um desvio padrão excepcionalmente alto de 4,5005, mostra uma dispersão significativa nas despesas com serviços tributários entre as empresas. A presença de muitos valores zero indica que várias empresas incorrem em despesas mínimas com serviços tributários. A independência na auditoria pode influenciar a eficácia dos auditores especializados na redução dos resultados reais e no possível aumento de litígios, conforme sugerido por Al-Qadasi *et al.* (2023) e Jaffar *et al.* (2021).

SERV_AT (Despesa com serviços tributários / Ativo total): Uma média de apenas 0,29% ilustra que a despesa com serviços tributários é geralmente uma pequena fração dos ativos totais, apoiando os princípios de transparência e confiabilidade na divulgação de informações, conforme descrito por Lopo Martinez (2022).

Variáveis de controle: O retorno sobre o patrimônio líquido (ROE) tem média de 11,9633%, indicando retornos robustos da gestão de recursos próprios e emprestados, de acordo com Xavier *et al.* (2022). O desvio padrão de 12,8720% reflete a alta variabilidade dos retornos entre as empresas.

4.2 Matriz de correlação

A matriz de correlação de Pearson apresentada na Tabela 3 fornece uma visão abrangente sobre as associações entre as variáveis investigadas e a incidência de litígios tributários (TaxLITIG).

Tabela 3

Matriz de correlação de Pearson

Variáveis	LITIG	LOG_AUDIT	AUDIT_AT	LOG_SERV	SERV_AT	ROE	Indeb.	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		
Indeb.	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. *** $p < 0,01$; ** $p < 0,05$; * $p < 0,10$.

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise inicial revela que os litígios tributários apresentam uma correlação positiva moderada e estatisticamente significativa com as despesas totais de auditoria (LOG_AUDIT, $r = 0,2397$, $p < 0,01$). Esse resultado sugere que maiores investimentos em serviços de auditoria estão relacionados à maior incidência de disputas fiscais, corroborando estudos anteriores que apontam que empresas com diretores experientes em assuntos tributários tendem a adotar estratégias fiscais mais agressivas (Lanis & Richardson, 2012; Khaola & Moez, 2019; Kovermann & Velte, 2019; Wang & Yao, 2021). Por outro lado, a correlação entre litígios tributários e a variável AUDIT_AT, que mede despesas totais de auditoria proporcionalmente aos ativos das empresas, mostrou-se fraca e não significativa ($r = 0,0383$). Esse resultado indica que o nível relativo dessas despesas em relação ao porte da empresa não apresenta impacto relevante direto sobre a exposição a litígios tributários.

Destaca-se também uma correlação moderada e positiva entre gastos com serviços tributários (LOG_SERV) e litígios fiscais ($r = 0,1382$, $p < 0,01$), reforçando a ideia de que investimentos maiores em consultoria tributária terceirizada estão relacionados a uma maior incidência de disputas fiscais. Além disso, a forte correlação positiva entre LOG_SERV e

SERV_AT ($r = 0,6912$, $p < 0,01$) demonstra consistência, indicando claramente que empresas que alocam uma maior proporção de recursos para serviços tributários são aquelas mais propensas a adotar estratégias fiscais agressivas com potencial impacto no aumento dos litígios fiscais, em linha com as discussões de Nascimento (2020).

Outra relação relevante é a correlação positiva moderada entre endividamento (Indeb) e litígios tributários ($r = 0,2279$, $p < 0,01$). Esse resultado sugere que empresas com maiores níveis de endividamento estão mais expostas a conflitos tributários, possivelmente devido ao maior escrutínio regulatório e à necessidade de estratégias fiscais mais agressivas para atender obrigações financeiras elevadas. Paralelamente, a variável tamanho da empresa (Size) também apresentou correlação positiva significativa com litígios tributários ($r = 0,2008$, $p < 0,01$). Empresas maiores, provavelmente devido à complexidade operacional e maior visibilidade perante as autoridades fiscais, parecem mais susceptíveis a conflitos tributários, como argumentado por Garcia-Blandon *et al.* (2021).

Além disso, o tamanho das empresas (Size) mostrou uma forte correlação positiva com as despesas totais de auditoria (LOG_AUDIT, $r = 0,7363$, $p < 0,01$). Este achado reforça a noção de que empresas maiores incorrem em maiores gastos absolutos com auditoria, refletindo provavelmente requisitos regulatórios e operacionais mais complexos, conforme apontado por Chyz *et al.* (2021). Em contrapartida, destaca-se uma forte correlação negativa entre AUDIT_AT e o tamanho da empresa (Size, $r = -0,5825$, $p < 0,01$), indicando que proporcionalmente ao total de ativos, empresas maiores gastam relativamente menos com auditoria, possivelmente devido à existência de economias de escala que diluem esses custos.

Por fim, o retorno sobre o patrimônio líquido (ROE) apresentou correlações fracas com as demais variáveis, incluindo aquelas relacionadas aos gastos com auditoria e serviços tributários, indicando que o desempenho financeiro das empresas, embora relevante do ponto de vista econômico, exerce pouca influência direta sobre os níveis observados das despesas com auditoria, consultoria tributária e incidência de litígios fiscais.

Esses resultados oferecem insights importantes sobre como aspectos financeiros, operacionais e regulatórios interagem nas empresas analisadas, destacando-se especialmente os fatores relacionados aos serviços de consultoria e auditoria tributária como determinantes relevantes dos litígios fiscais. Contudo, é fundamental destacar que essas relações observadas não estabelecem causalidade direta, sendo necessário considerar outros fatores não incluídos na presente análise.

4.3 Análise de regressão linear múltipla sobre litígios tributários

Para testar as hipóteses formuladas, foram estimados quatro modelos de regressão linear múltipla (Tabela 4). Cada modelo investiga diferentes combinações das variáveis independentes relacionadas aos serviços de auditoria e consultoria tributária, bem como variáveis de controle, para avaliar seu impacto sobre a incidência de litígios tributários (TaxLITIG).

Tabela 4

Regressões lineares múltiplas

Variável	TaxLITIG			
	Modelo (1)	Modelo (2)	Modelo (3)	Modelo (4)
LOG_AUDIT	0,0119***	-	-	-
AUDIT_AT	-	0,0446***	-	-
LOG_SERV	-	-	0,0018**	-

Antonio Lopo Martinez, Marielza Santos do Nascimento, Luis Paulo Guimarães dos Santos, Silvio Hiroshi Nakao e Aline Mendonça de Andrade

SERV_AT	-	-	-	0,4193
ROE	-0,0007***	-0,0067**	-0,0008***	-0,0008***
Indeb.	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-quadrado	0,1066	0,1042	0,1000	0,0930
Prob>F	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000

Nota. *** p < 0,01; ** p < 0,05; * p < 0,10..

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados confirmam claramente a hipótese principal (H1). Conforme demonstrado nos modelos 1, 2 e 3, maiores gastos das empresas com auditoria (LOG_AUDIT, AUDIT_AT) e consultoria tributária (LOG_SERV) estão significativamente associados a uma maior incidência de litígios fiscais. A hipótese H2 recebeu suporte parcial, dado que a proporção relativa dos gastos com serviços tributários sobre ativos totais (SERV_AT) apresentou relação positiva, porém não significativa no modelo completo (Modelo 4).

Entre as variáveis de controle, o retorno sobre o patrimônio líquido (ROE) mostrou efeito negativo consistente em todos os modelos, indicando que empresas mais rentáveis tendem a enfrentar menos litígios tributários, provavelmente devido a uma gestão tributária mais conservadora. Em contrapartida, o endividamento (Indeb) apresentou coeficientes positivos significativos em todos os modelos, destacando que empresas mais endividadas estão mais expostas a litígios fiscais, possivelmente refletindo maior risco financeiro e regulatório. O tamanho das empresas (Size), significativo nos modelos 2, 3 e 4, também reforça a ideia de que empresas maiores enfrentam mais litígios tributários, possivelmente pela maior complexidade operacional e exposição regulatória.

Esses resultados sugerem, de maneira robusta, que despesas em consultoria tributária aumentam a exposição das empresas a litígios fiscais e que este efeito é consistentemente moderado pela rentabilidade, pelo endividamento e pelo porte das empresas. A discussão detalhada desses achados em relação à literatura será abordada na próxima seção.

4.4 Discussão dos resultados

Os resultados evidenciaram que a contratação de serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes está positivamente associada a uma maior incidência de litígios fiscais. Essa constatação oferece suporte empírico robusto à hipótese principal do estudo (H1) e se alinha às preocupações levantadas por estudos anteriores. Por exemplo, Dhiyaulhaq e Fadjarenie (2023) destacaram que a combinação das funções de auditoria e consultoria tributária pode resultar em uma ambiguidade ética, elevando potencialmente os riscos de litígio devido ao incentivo à adoção de estratégias fiscais agressivas. Nossos achados reforçam essa visão ao demonstrar que empresas com maiores despesas proporcionais em serviços tributários tendem a enfrentar mais conflitos tributários.

Esses resultados corroboram Lanis e Richardson (2012), Khaola e Moez (2019) e Kovermann e Velte (2019), que apontam que diretores com amplo conhecimento em tributação podem atuar como incentivadores involuntários de planejamentos fiscais agressivos. Essa agressividade tributária, apesar de frequentemente reduzir obrigações fiscais imediatas, pode aumentar a exposição das empresas a questionamentos regulatórios e desafios judiciais, especialmente em contextos regulatórios rigorosos, conforme discutido por Obeng-Nyarko (2023).

A análise revelou ainda que a relação entre consultoria tributária e litígios fiscais é sensível à forma de mensuração adotada. Embora nossos modelos tenham apresentado associações estatisticamente significativas ao utilizar a proporção dos gastos com serviços tributários em relação aos ativos totais, é preciso reconhecer que essa métrica representa uma limitação intrínseca do estudo. Especificamente, o uso dos honorários classificados como serviços fiscais, extraídos diretamente das demonstrações financeiras das empresas, constitui uma proxy imperfeita que pode não capturar integralmente a extensão ou natureza real dos serviços tributários prestados. Portanto, nossos resultados devem ser interpretados com cautela, considerando essa limitação de mensuração.

Além disso, deve-se notar que a literatura existente não fornece um consenso claro sobre os efeitos exatos da proporção dos honorários de consultoria tributária em relação aos honorários totais pagos aos auditores, como evidenciado pelas ambigüidades destacadas por Jaffar *et al.* (2021). Esta falta de clareza ressalta a necessidade de abordagens mais refinadas para investigar essa relação complexa em estudos futuros.

Outra consideração importante é que as relações identificadas neste estudo são de natureza correlacional, e não causal. Como apontado por McGuire *et al.* (2012) e Ling (2023), fatores não observados, tais como mudanças nas práticas de governança corporativa, características específicas dos setores de atuação ou mesmo pressões regulatórias externas, também podem influenciar diretamente o risco de litígio. Assim, nossos achados devem ser compreendidos dentro dessas limitações metodológicas.

Do ponto de vista prático, esses resultados alertam empresas e seus respectivos comitês de auditoria sobre a necessidade de avaliar cuidadosamente o potencial trade-off entre a otimização fiscal obtida por meio da consultoria tributária e os riscos acrescidos de litígios fiscais. Para reguladores e formuladores de políticas, nossos achados ressaltam a importância de estabelecer diretrizes claras e rigorosas sobre a prestação simultânea de serviços de auditoria e consultoria tributária, visando mitigar potenciais conflitos de interesse.

Este estudo avança em relação a pesquisas anteriores ao integrar explicitamente os campos da auditoria independente e consultoria tributária, destacando implicações jurídicas importantes dessa interação. Ao estabelecer essa conexão, contribui-se significativamente para a literatura contábil ao evidenciar as consequências práticas e jurídicas que emergem quando auditores independentes acumulam funções de consultoria tributária, área ainda pouco explorada de forma empírica, especialmente no contexto brasileiro.

Por fim, ressalta-se que as empresas devem cuidadosamente ponderar os benefícios financeiros proporcionados pela elisão fiscal através dos serviços de consultoria tributária em relação aos riscos aumentados de conflitos com autoridades fiscais. Essa constatação sugere uma necessidade urgente por abordagens mais refinadas e estratégicas de governança corporativa e gestão de riscos, contribuindo assim para uma tomada de decisão mais informada e responsável por parte das organizações.

5. Conclusões

Conclui-se que, para as empresas analisadas, os serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes estiveram associados a um aumento na incidência de litígios fiscais. A análise empírica realizada com empresas brasileiras listadas na B3 no período de 2017 a 2020 evidenciou que maiores gastos com consultoria tributária terceirizada por firmas de auditoria coincidiram com níveis significativamente superiores de litígios tributários.

Em relação às hipóteses formuladas, os resultados empíricos permitiram confirmar claramente a **Hipótese 1 (H1)**, demonstrando que as empresas com maior investimento em consultoria tributária terceirizada têm maior propensão a enfrentar litígios fiscais. A **Hipótese**

2 (H2) também foi confirmada, embora seu efeito tenha sido mais limitado, indicando que uma proporção maior de despesas com serviços tributários em relação aos ativos totais contribui para um aumento marginal na incidência desses litígios. Por outro lado, a **Hipótese 3 (H3)**, que sugeria uma relação positiva entre o peso relativo dos serviços tributários em relação aos honorários totais de auditoria e o aumento dos litígios fiscais, não obteve suporte estatístico robusto, sugerindo que essa variável específica não apresentou influência significativa nas empresas analisadas.

Este estudo contribui para a literatura ao oferecer evidências empíricas inéditas sobre a relação entre serviços de consultoria tributária prestados por auditores independentes e a ocorrência de litígios fiscais em um contexto emergente como o brasileiro. Diferentemente de pesquisas anteriores, que frequentemente analisam isoladamente a auditoria ou o planejamento tributário, nossa abordagem integradora permitiu destacar claramente os trade-offs envolvidos na dupla função dos auditores como consultores tributários, ampliando o entendimento das implicações jurídicas e éticas dessa relação.

Em termos práticos, os resultados sugerem que gestores e comitês de auditoria devem avaliar cuidadosamente o equilíbrio entre os benefícios financeiros decorrentes da elisão fiscal obtida pela consultoria tributária e os riscos aumentados de conflitos com autoridades fiscais. Para reguladores e formuladores de políticas, fica evidenciada a necessidade urgente de diretrizes mais rigorosas e explícitas quanto à prestação simultânea de serviços de auditoria e consultoria tributária, visando mitigar potenciais conflitos de interesse e preservar a independência do auditor.

Como limitação, destaca-se que a pesquisa se restringe a grandes empresas brasileiras em um período relativamente curto (quatro anos), o que pode limitar a generalização dos resultados obtidos para contextos mais amplos. Além disso, a utilização dos honorários de auditoria classificados como serviços tributários constitui uma proxy imperfeita, uma vez que depende da forma como as empresas reportam esses valores, podendo não refletir integralmente os serviços tributários efetivamente realizados.

Outro ponto relevante é que, devido à natureza observacional deste estudo, não é possível estabelecer uma relação causal direta entre os serviços de consultoria tributária e os litígios fiscais. É necessário considerar ainda a potencial influência de fatores não observados, como práticas específicas de governança corporativa e diferentes níveis de pressão regulatória. Recomenda-se, assim, que pesquisas futuras utilizem indicadores alternativos de desempenho econômico-financeiro, como ROI ou EBITDA, para avaliar a robustez e generalização dos resultados encontrados neste trabalho.

Recomenda-se que pesquisas futuras explorem períodos mais amplos, outros mercados internacionais, ou adotem metodologias complementares, como estudos qualitativos ou modelos longitudinais mais robustos, capazes de melhor identificar mecanismos causais e aprofundar a compreensão sobre o tema.

Dessa forma, o estudo enriquece o debate sobre independência dos auditores e aconselhamento tributário, evidenciando empiricamente os *trade-offs* envolvidos e oferecendo subsídios valiosos tanto para a academia quanto para a prática contábil e regulatória.

Referências

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>

- 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 Contabilidade-Spanish Accounting Review*, 26(2), 356-370.
- 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).
- Barros, V., & Sarmento, J. M. (2020). Board meeting attendance and corporate tax avoidance: Evidence from the UK. *Business Perspectives and Research*, 8(1), 51-66.
- 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.
- Bédard, J., & Paquette, S. M. (2021). Audit committee financial expertise, litigation risk, and auditor-provided tax services. *Accounting Perspectives*, 20(1), 7-48.
- 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*. <https://jus.com.br/artigos/52553/>
- 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.
- 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.
- Chaves, F. C. (2014). *Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada*. São Paulo, SP: Atlas.
- 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.
- 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.
- Dhiyaulhaq, M. N. S., & Fadjarenie, 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.
- 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>
- Flamini, G., Vola, P., Songini, L., & Gnan, L. (2021). The determinants of tax aggressiveness in family firms: an investigation of Italian private family firms. *Sustainability*, 13(14), 7654.

- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The accounting review*, 84(5), 1521-1552. <https://doi.org/10.3390/su13147654>
- 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.
- 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.2021.04.070>
- 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, 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.
- Keyser, J. D. (2023). Examine the available evidence: Was the Duhnke PCAOB captured? *Critical Perspectives on Accounting*, 102573.
- Khaola, 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.
- Krishnan, J., & Krishnan, J. (1997). Litigation risk and auditor resignations. *Accounting Review*, 72(4), 539-560.
- 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.
- 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.intaccudtax.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.
- Lamoreaux, P. T., Mowchan, M., & Zhang, W. (2023). Does Public Company Accounting Oversight Board Regulatory Enforcement Deter Low-Quality Audits? *Accounting Review*, 98(3). <https://doi.org/10.2308/tar-2021-0078>
- 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/10.1108/09513571311285621>
- 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.
- 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* (2158-3625), 23(1). <https://doi.org/10.33423/jaf.v23i1.5834>

- Lopo Martinez, A. (2022). Cooperative compliance: SWOT analysis for the Brazilian CONFIA Program. *Revista Electrónica de Direito - RED*, 28(2), 127–153. https://doi.org/10.24840/2182-9845_2022-0002_0006
- Lopo Martinez, A., Coutinho, J., Formigoni, H., & Santos, L. P. (2024). Tax litigation and corporate debt: A Brazilian perspective. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. <https://doi.org/10.14392/asaa.2024170111>
- Lopo Martinez, A., Rodrigues, J., Dias Filho, J. M., & Nakao, S. (2023). Tax aggressiveness and corporate financialization in Brazil. *Contabilidade Gestão e Governança*, 26(3), 378–412. <https://doi.org/10.51341/cgg.v26i3.3130>
- 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://doi.org/10.26694/2358.1735.2018.v5ed16485>
- 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., & 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.
- 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.
- Mota, A. F., Brandão, I. de F., & Ponte, V. M. R. (2016). Disclosure e materialidade: evidências nos ativos intangíveis dos clubes brasileiros de futebol. *Race*, 15(1), 175-200.
- 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.
- 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://doi.org/10.22437/ppd.v10i4.20394>
- 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, Vitória, ES
- Obeng-Nyarko, J. K. (2023). *Effects of Sarbanes-Oxley Act 2002 on the quality of corporate reporting by UK Listed Companies* (Dissertação de mestrado), University of Essex, UK.

- Oliveira, M. (2020). *Litigiosidade administrativa tributária federal (Dissertação de mestrado)*. *Universitário de Brasília*, Brasília, DF, Brasil.
<https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/prefix/15096/1/61650030.pdf>.
- Putri, C. D., & Woro, D. T. (2022). Tax compliance, sales growth, and the existence of external auditors: Evidence from government ownership companies. *Journal of Accounting & Finance* (2158-3625), 22(5).
- 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 – USP, São Paulo, SP, Brasil.
- 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.
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Independência do auditor e qualidade da auditoria: uma revisão da literatura. *Jornal de Contabilidade, Auditoria e Finanças*, 30 (1), 101-121.
- Xavier, C. A. D. C. (2016). *Planeamento fiscal agressivo (Dissertação de mestrado)*. Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, Portugal.
https://run.unl.pt/bitstream/10362/19848/1/Xavier_2016.pdf
- 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.
- 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.
- 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.