

O Papel do Planejamento Tributário na Redução das Infrações Cometidas pelas Empresas nos Tributos Estaduais

Ana Thais Carneiro Cisne

Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. José Joaquim Neto Cisne

Universidade Estadual do Ceará – UECE

Letícia Maria Carneiro Cisne

Universidade de Fortaleza – UNIFOR

<https://revistas.uece.br/index.php/inovacaotecnologiasocial/article/view/8317>

Resumo

Este artigo tem por objetivo geral analisar de que forma o planejamento tributário pode reduzir as infrações cometidas em relação aos tributos estaduais pelas empresas inscritas na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ/CE. Para isso, procedeu-se o levantamento de todos os processos que foram julgados pelo Contencioso Administrativo Tributário - CONAT, em 2017, perfazendo um total de 1017 processos. A metodologia aplicada em relação à abordagem trata-se de uma pesquisa qualitativa do tipo descritiva e documental. Analisou-se os processos julgados para se identificar as infrações mais recorrentes cometidas pelas empresas, bem como a natureza da decisão proferida pelo órgão julgador: Nulidade, extinção, procedência, parcial procedência e improcedência. Os resultados apontam que entre as infrações tributárias com maior ocorrência estão: transporte de mercadoria sem documento fiscal; Falta de Recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS; omissão de saídas; bem como a omissão de informações em arquivos magnéticos. A pesquisa ressalta a importância do planejamento tributário como ferramenta para que as empresas, amparadas na legalidade, busquem formas de reduzir sua carga tributária, minimizem a incidência de multas e custos adicionais, incorridos em decorrência do descumprimento de suas obrigações tributárias e da falta de planejamento e organização.

Palavra-chave planejamento tributário; autos de infração; tributos estaduais.

Abstract

This paper aims to analyze how tax planning can reduce infringements committed in relation to state taxes by companies registered with the Secretariat of Finance of the State

of Ceará - SEFAZ/CE. For this, a survey was carried out of all cases that were judged by the Administrative Tax Litigation - CONAT, in 2017, making a total of 1017 cases. The methodology applied in relation to the approach is a qualitative descriptive and documentary research. The judged processes were analyzed to identify the most recurrent infractions committed by the companies, as well as the nature of the decision rendered by the judging body: Nullity, extinction, origin, partial origin and dismissal. The results show that among the most frequent tax infractions: transport of goods without tax documents; Failure to pay the Tax on Circulation of Goods and Services - ICMS; omission of exits; as well as the omission of information in magnetic files. The research highlights the importance of tax planning as a tool for companies, supported by legality, to seek ways to reduce their tax burden, minimize the incidence of fines and additional costs incurred as result of non-compliance with their tax obligations and lack of planning and organization.

Key-word tax planning; infringement notices; state taxes.

1 Introdução

Com o objetivo de evitar o pagamento dos tributos, muitos contribuintes trabalham de forma inidônea, visando o não pagamento ou dedução dos valores devidos, porém os órgãos fiscais estão se aperfeiçoando no combate a tal situação. Para isso, é necessário que as empresas elaborem um planejamento tributário, onde consigam pagar todos os tributos de forma menos onerosa possível, sem, contudo, infringir as leis (FERNANDES, 2017). Esse caminho se traduz no que se conhece por elisão fiscal, contemplando em todos os seus aspectos o meio fiscal da licitude e devidamente amparado na legalidade, princípio basilar do Direito Tributário.

Devido ao aumento da eficiência da fiscalização, com emprego acentuado da tecnologia e a concorrência cada vez maior entre as empresas, o recolhimento de tributos não pode mais ser analisado como um mero cumprimento de obrigações. Com o crescimento dos negócios e a necessidade de se adequar às constantes mudanças da legislação em benefício próprio, muitas empresas estão tendo uma atenção maior em relação à área tributária da organização, tornando-a menos operacional e mais estratégica (CREPALDI, 2012).

O planejamento tem se tornado uma ferramenta indispensável e de grande relevância para a sobrevivência das empresas devido aos elevados custos tributários aos quais as empresas estão submetidas (PRADO e SOUZA, 2014). É um instrumento fundamental tendo em vista a complexidade da legislação tributária brasileira com inúmeras leis e constantes alterações, o que dificulta a interpretação dos empresários, que acabam não conseguindo aproveitá-la de modo mais favorável quanto à tributação da empresa, com o objetivo de reduzir o pagamento dos impostos (MAGGI, 2009).

Essa estrutura tributária conturbada é um dos maiores problemas que impede o Brasil crescer e se desenvolver (CINTRA, 2004). As empresas sofrem com a constante insegurança de estarem cumprindo ou não todas as obrigações exigidas pelo fisco e do enorme custo financeiro. Primeiro, em função da grande quantidade de tributos cobrados no Brasil; segundo, pela variedade de normas que regem o sistema tributário (leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções, entre outros); terceiro, em virtude de várias obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o fisco (declarações, formulários, guias, livros, entre outros); e ainda, por causa da cumulatividade dos tributos sobre a mesma base de cálculo e várias vezes na cadeia produtiva, o chamado efeito “cascata” (AMARAL, 2002).

A partir disso, é de grande relevância realizar uma análise administrativa com base nas estratégias das empresas, visando reduzir custos e aprofundar o conhecimento dessa ferramenta para melhorar a competitividade no mercado. Além de prevenir a tributação ocasionada pelo auto de infração emitido pela autoridade fiscal (MAGGI, 2009).

Assim, essa pesquisa tem o intuito de investigar como o Planejamento Tributário pode contribuir para a redução das infrações cometidas pelas empresas nos tributos estaduais? O objetivo geral consiste em: Analisar de que forma o Planejamento Tributário pode reduzir as infrações cometidas pelas empresas inscritas na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ/CE, cujos processos foram julgados pelo Contencioso Administrativo Tributário - CONAT em 2017.

Os indicadores mostram que desde algum tempo a carga tributária no Brasil tem sido elevada (RABELLO e OLIVEIRA, 2015), fazendo que as empresas se preocupem com sua sustentabilidade financeira e a continuidade dos seus negócios. Além disso, a Legislação Tributária do Brasil também vem sofrendo fortes mudanças, e torna-se cada vez maior o desafio nas tomadas de decisões, em relação à forma de tributação mais adequada a ser utilizada pelas entidades a cada ano. Portanto, o planejamento tributário faz-se relevante neste campo investigativo (CHAVES, 2014).

As recentes instabilidades políticas e econômicas, agravadas pela pandemia do Covid19, têm comprometido a sobrevivência de muitas empresas com implicações em falência ou endividamentos, inclusive levando muitas delas à inadimplência com suas obrigações tributárias. Nesse contexto, o Planejamento Tributário se torna um importante instrumento para diminuir o peso dos tributos e de forma lícita auxiliar às empresas no cumprimento de suas obrigações perante o fisco (FERNANDES, 2017).

Discute-se a urgente modificação do sistema tributário e a adoção de novos mecanismos para facilitar as rotinas tributárias ou para redução da carga tributária. Enquanto isso não ocorre, as empresas necessitam de um planejamento tributário criterioso e criativo amparado sob o prisma da legalidade, que possa defender os direitos dos contribuintes e, ao mesmo tempo, proteger o patrimônio da entidade (OLIVEIRA, 2011).

Justifica-se, assim, a importância desse trabalho, considerando sua importância em identificar as mais frequentes infrações cometidas pelas empresas, demonstradas nos processos foram julgados pelo Contencioso Administrativo Tributário, órgão julgador da Secretaria da Fazenda do Ceará - SEFAZ/CE. Ademais, visa-se mostrar a importância do Planejamento Tributário para mitigar esses descumprimentos legais, bem como na busca das melhores práticas no cumprimento das obrigações tributárias.

Além dessa introdução, esse artigo está composto por mais quatro seções. A segunda trata do referencial teórico, o qual faz referência sobre o conceito e importância do planejamento tributário para as atividades empresariais e para a melhoria da relação fisco-contribuinte. A terceira seção trata da metodologia enfatizando os métodos e procedimentos utilizados na realização desse trabalho. A quarta seção faz uma análise e interpretação dos dados coletados nesse trabalho enfatizando seus resultados. E na quinta seção, a título de conclusão, faz-se algumas considerações finais destacando pontos relevantes da pesquisa para em seguida mencionar as obras referenciadas que serviram de base para sua fundamentação.

2 Referencial Teórico

2.1 Planejamento Tributário

Entende-se por planejamento tributário como uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, cuja prática exige além de conhecimento técnico, bom senso nas decisões estratégicas no ambiente corporativo (OLIVEIRA et al., 2004).

A natureza ou essência do planejamento tributário consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da organização, conforme o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear legalmente a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se de um comportamento técnico-funcional,

adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários (BORGES, 2000).

O planejamento da carga tributária no entendimento de Malkowski (2000) deve fazer parte da rotina de qualquer negócio, na proporção da imposição legal ao administrador do dever de utilizar todos os recursos que estiverem ao seu alcance, no sentido de alcançar os fins do interesse da empresa.

O planejamento tributário deve receber a devida atenção, pois ele proporciona, por meio de cálculos baseados em projeções de resultados, a redução do ônus tributário, dentro dos ditames legais. (CHIOMENTO, 2010). E além da questão de aproveitamento, este planejamento se tornou uma questão de sobrevivência das organizações, considerando os impactos da elevada carga tributária que pode comprometer o nível de competitividade das empresas (OLIVEIRA E GONÇALVES, 2013). Em sua elaboração é indispensável saber diferenciar elisão fiscal e evasão fiscal.

A elisão fiscal, segundo Fabretti (2005, p.153), “é a economia de tributos resultante da adoção de alternativa legal menos onerosa ou de lacuna (brecha) da lei”. Portanto, é legítima e lícita, pois está de acordo com o ordenamento jurídico. Já a evasão é uma expressão que por muitas vezes é utilizada como sinônimo de fraude fiscal, onde o objetivo final do agente é o de pagar menos imposto do que realmente é devido, ou seja, existe uma atitude que pode ser caracterizada como sendo de má fé, deliberada e não acidental e uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade e desonestidade (HUCK, 1997).

A distinção de evasão fiscal e da elisão fiscal se faz por meio da licitude ou ilicitude na prática do ato ou da omissão, e o momento em que isso acontece, ou seja, se antes ou depois do fato gerador do tributo. A ilicitude é caracterizada, quando já aconteceu o fato gerador e a obrigação tributária se materializou e não foi cumprida, caracterizando a evasão fiscal, pois o ente tributante já concretizou seu direito de arrecadar. Ao passo que a elisão fiscal acontece antes do fato gerador do imposto, ou seja, o direito arrecadatário da Fazenda Pública ainda não se materializou, se encontra na hipótese de ocorrência (CARVALHO, 2009).

Com isso, caracteriza-se planejamento tributário quando há a aplicação da elisão fiscal, que é executado pela empresa com o objetivo de obter redução, por meios legais, dos gastos tributários. Entretanto, deve-se ter cuidado com a licitude para não caracterizar a Evasão Fiscal que é a realização de atos com desobediência da lei, podendo causar prejuízo aos negócios, ao governo e até mesmo à sociedade como um todo. São exemplos de evasão: a omissão de registros em livros fiscais próprios, utilização de documentos incorretos na escrituração contábil e falta de recolhimento de tributos apurados (OLIVEIRA; GONÇALVES, 2013), dentre outros.

Dessa forma, segundo Marins (2002) é altamente relevante manter a atualização da contabilidade tributária em relação ao planejamento tributário, analisando o conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte em relação ao seu agrupamento de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.

Desperta nas empresas a atenção no tocante às formalidades fiscais, contábeis, legais, assegurando que os documentos, contratos, entre outros, utilizados na execução do planejamento tributário estejam dentro da licitude. Pois é importante que em cada mudança da legislação tributária federal, estadual ou municipal, o planejador adequar as ações em andamento às novas regras vigentes, visando à permanência na legalidade (ZANLUCA, 2018).

Frente a esse contexto, o profissional contábil deve estar atualizado com as leis que regem o patrimônio das pessoas jurídicas e interpretar corretamente as informações coletadas. Com isso, recomendam-se atitudes que visam solucionar problemas financeiros, além de adotar os procedimentos necessários para o crescimento da empresa ou instituição (GRIESANG, 2008).

2.2 Planejamento Tributário e a Relação Fisco-Contribuinte

No Brasil há uma reconhecida complexidade da legislação tributária nos três níveis de governo (federal, estadual e municipal). Em decorrência dessa complexidade se tem verificado certa resistência do contribuinte (pessoas físicas e jurídicas) em cumprir com suas obrigações tributárias gerando enormes prejuízos aos cofres públicos. (SEVEGNANI, 2006). A partir disso, há alguns anos, a Receita Federal juntamente com secretarias de fazenda e finanças estaduais e municipais vem desenvolvendo o Programa Nacional de Educação Fiscal (ESAF, 2017). Entre os objetivos desse programa tem-se de acordo com ESAF (2017, p.3) “fazer com que a Educação Fiscal, o Orçamento Público e o Controle Social se consolidem como instrumentos de incentivo à participação social na construção de um sistema tributário mais justo e na conversão dos impostos em obras e serviços de qualidade, sob o olhar vigilante dos cidadãos”.

A Confederação Nacional das Indústrias (CNI, 2014) ao tratar da complexidade da legislação tributária, que dificulta uma relação mais harmoniosa entre o fisco e o contribuinte, assegura que é necessário estabelecer mecanismos que possibilitem ao contribuinte, através de pessoas qualificadas da sociedade civil, participar do processo de elaboração e revisão das normas relativas às obrigações tributárias. Além de ser essencial expandir o espaço de diálogo dos contribuintes, de modo orgânico, com todos os órgãos envolvidos quanto às normas tributárias complexas.

A complexidade tributária no Brasil, segundo a CNI (2014) está ligada diretamente ao cumprimento dos deveres instrumentais e às obrigações tributárias, estabelecido não pelo Poder Legislativo, mas por atos infralegais de iniciativa da própria administração tributária.

Com o objetivo de tornar mais harmônica a relação fisco-contribuinte, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SP, 2017) implementou recentemente alguns programas para facilitar o cumprimento de obrigações pelas empresas. Dentre esses programas estão o Programa “Nos Conformes”, lançado em maio de 2017, para facilitar a regularização das obrigações tributárias mais voltadas para a “colaboração do que para a repressão”, como foi afirmado pelo Secretário Adjunto de Fazenda do Estado, Rogério Ceron. Esse programa envolve ações internas, como adoção de mecanismos de *compliance* na administração pública para dar maior transparência às ações daquele governo, como também ações externas, que incluem o parcelamento de multas e incentivos para pagamentos de débitos, bem como a elaboração de uma classificação dos contribuintes conforme o grau de cumprimento de suas obrigações tributárias. Para tanto, houve um aprimoramento no funcionamento do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) daquele Estado (SEFAZ/SP, 2017).

2.3 O cumprimento das obrigações tributárias

Na tarefa de levar recursos aos cofres públicos surge a obrigação tributária principal que consiste no pagamento de tributos ou penalidade pecuniária, e a obrigação tributária acessória, que é toda aquela que não seja levar recursos aos cofres públicos (SILVA JUNIOR; SOUZA, 2015). O Estado tem o direito de exigir tributos na condição de sujeito ativo, e o contribuinte ou responsável tributário como sujeitos passivos têm o dever de pagá-los.

Tributo, para Ataliba (1990, p. 30), é a “obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecido os desígnios constitucionais”.

O lançamento para Borges (1999, p. 32), “é um ato de aplicação da norma tributária material praticada por agente competente ou órgão administrativo”. Já de acordo com Machado (2003, p.282), “é o procedimento administrativo pelo qual a autoridade constitui o crédito tributário”.

Para Machado (2006, p. 146), o crédito tributário “é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, o débito do lado passivo (objeto da relação obrigacional)”.

Com a descoberta pelo Fisco da prática de algum tipo de infração fiscal, não sendo necessário ser criminoso, o erário elabora o Auto de Infração e Imposição de Multa. Auto de Infração, segundo Carrazza (2002, p. 683), é o “documento no qual o Estado, por meio de autoridades competentes, impõe aos infratores correções proporcionais às condutas comissivas ou omissivas por elas adotadas vem relatando o evento havido por ilícito e vem imputada ao faltoso a penalidade legal cabível”.

O contribuinte pode optar pela impugnação do auto de infração, direito que lhe é assegurado no artigo 5º inciso IV da Constituição Federal: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes” (BRASIL, 1988).

Contudo, o sujeito passivo pode, desejando interpor impugnações ou recursos tendo dessa forma assegurada a ampla defesa no procedimento administrativo fiscal, onde apresenta seus motivos e argumentações de defesa e a Administração, na via do Contencioso Administrativo Tributário - CONAT- analisa o pedido, não podendo se eximir de analisar a matéria de índole constitucional (PINTO, 2017).

O processo administrativo fiscal tem a finalidade de solucionar confronto entre o fisco e o sujeito passivo tributário, quando da apresentação da defesa ou da petição escrita, impugnando qualquer medida ou exigência fiscal imposta. Ele tem início com a apresentação da defesa pelo contribuinte, contestando as infrações que julgarem impertinentes, junto à inspetoria de sua jurisdição, observando o prazo de 30 dias a partir da ciência do auto de infração (MARTINEZ, 2004). Machado (2003, p. 423), cita o processo administrativo como “o conjunto de atos administrativo tendente ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte”.

O auto de infração aplicado pelo fisco, mesmo tendo vários termos e documentos na sua composição, pode ser acrescido de outros considerados necessários pelo sujeito passivo no momento da impugnação, como argumentações e contestações às infrações infringidas. Finalmente, acrescentam-se as informações do autuante, a respeito das alegações do autuado, para então seguir o processo para o órgão julgador.

3 Metodologia

Esta pesquisa foi realizada por meio de um desenho metodológico que pretende descrever as principais infrações dos processos julgados pelo CONAT no ano de 2017. A modalidade dessa pesquisa se enquadra no modelo exploratório e descritivo, sustentado por uma análise documental e bibliográfica. Nessa mesma linha, foi realizado um levantamento bibliográfico sobre a conceituação e prática do planejamento tributário como instrumento que visa legalmente reduzir os custos tributários das empresas.

A metodologia aplicada em relação à abordagem se trata de uma pesquisa qualitativa que visa melhor compreender uma determinada questão e grau de realidade trabalhando com o conjunto de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que se refere a uma superfície mais profunda das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis (MINAYO, 2001) e (GOLDENBERG, 1997).

O estudo descritivo exige do pesquisador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de análise pretende descrever os fatos e fenômenos de uma determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987). Já o estudo documental usufrui de fontes diversas e dispersas, sem tratamento minucioso, tais como: tabelas estatísticas, jornais,

revistas, relatórios, documentos oficiais, relatórios de empresas, entre outros (FONSECA, 2002).

Para a delimitação da pesquisa foi realizado um levantamento dos processos julgados pela SEFAZ/CE de empresas que possuem inscrição e cujos processos foram julgados pelo CONAT no exercício de 2017, perfazendo assim um total de 1017 processos. Foram elaboradas tabelas com os processos julgados em cada Câmara, considerando todas as infrações e seus respectivos julgamentos para assim se conhecer os tipos de infração mais recorrentes, bem como a natureza das decisões proferidas pelo órgão julgador: Nulidade, Extinção, Procedência, Parcial Procedência e Improcedência. Para isso, teve-se acesso à base de dados do CONAT para a emissão dos relatórios que deu suporte a essa análise. No decorrer das diversas visitas realizadas a esse Contencioso foi disponibilizado o e mentário com as decisões proferidas pelo Conselho de Recursos Tributários – CRT - no ano de 2017.

Com os julgamentos dos processos pelo CONAT, as decisões proferidas sirvaram de parâmetro para as ações executadas pelas autoridades fiscais. Nesta pesquisa, optou-se por analisar as principais infrações com maior índice de ocorrências julgadas procedente e parciais procedente. Essa escolha se deveu ao suporte aos profissionais de contabilidade, tributaristas e outros interessados, no sentido de identificar, conhecer os principais pontos críticos que motivou a lavratura de autos de infração e o estudo de medidas legais preventivas que pudessem contribuir para mitigar o peso de tais autuações fiscais.

Para a análise dos dados utilizou-se uma distribuição e frequências que de acordo com Stevenson (1981, p. 32) consiste em “um método de agrupamento de dados em classes, ou intervalos, de tal forma que se possa determinar o número, ou a porcentagem de cada classe”.

4 Análise e Discussão dos Resultados

Os dados foram analisados considerando as cinco câmaras de julgamento. São duas as instâncias de julgamento do CONAT: Primeira Instância: Célula de Julgamento (CEJUL) – composta por Julgadores Administrativos-Tributários; Segunda Instância: Conselho de Recursos Tributários (CRT) – formado pelas Câmaras de Julgamento (CJ) e a Câmara Superior (CS), órgão especial de instância recursal. Os julgamentos são realizados, em Primeira Instância: de forma singular, pelos Julgadores Administrativo-Tributários; E em Segunda Instância: de forma colegiada, pelas Câmaras de Julgamento e pela Câmara Superior, quando for o caso de recursos. Com isso, o julgamento pode tornar a acusação fiscal procedente (possui fundamento), parcial procedente (considerado, porém parcialmente), improcedente (não possui fundamento), e nulo.

A primeira instância está em uma das quatro câmaras de julgamento, que é formada pela Primeira Câmara, Segunda Câmara, Terceira Câmara e Quarta Câmara e será composta, cada uma, por Conselheiro - Presidente, Conselheiros Titulares, Procurador do Estado e Secretário.

Na Primeira Câmara foram analisados 279 processos, onde se obteve 19 tipos (natureza) de infrações. Como pode ser observado abaixo:

Tabela 1- Processos julgados em 2017 na Primeira Câmara

CÂMARA 1		
AUSÊNCIA DE ARQUIVO ELETRÔNICO	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	4
	PROCEDENTE	1
	TOTAL	6
AUSÊNCIA DE DOCUMENTO FISCAL	PROCEDENTE	1

	TOTAL	1
AUSÊNCIA DE LIVRO CAIXA	PROCEDENTE	1
	TOTAL	1
AUSÊNCIA DE LIVRO CONTÁBIL	PARCIAL PROCEDENTE	2
	PROCEDENTE	1
	TOTAL	3
CRÉDITO INDEVIDO	IMPROCEDENTE	2
	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	9
	PROCEDENTE	9
	TOTAL	21
EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTES BAIXADOS OU INEXISTENTES	NULO	2
	PARCIAL PROCEDENTE	1
	PROCEDENTE	1
	TOTAL	4
EXTRAVIO DE NOTAS FISCAIS	NULO	1
	TOTAL	1
FALTA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO	PROCEDENTE	1
	TOTAL	1
FALTA DE SELO FISCAL DE TRÂNSITO	IMPROCEDENTE	1
	NULO	3
	PARCIAL PROCEDENTE	5
	PROCEDENTE	1
	TOTAL	10
ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO	IMPROCEDENTE	9
	NULO	3
	PARCIAL PROCEDENTE	26
	PROCEDENTE	20
	RETORNO DO PROCESSO	2
	TOTAL	60
INTERNAR MERCADORIA DESTINADA A OUTRO ESTADO	IMPROCEDENTE	1
	PARCIAL PROCEDENTE	1
	TOTAL	2
NOTA FISCAL INIDÔNEA	IMPROCEDENTE	1
	PARCIAL PROCEDENTE	1
	PROCEDENTE	2
	TOTAL	4
OMISSÃO DE ENTRADAS	IMPROCEDENTE	1
	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	4
	PROCEDENTE	14
	RETORNO DO PROCESSO	1
	TOTAL	21
OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS	IMPROCEDENTE	3
	NULO	2
	PARCIAL PROCEDENTE	10
	PROCEDENTE	8
	RETORNO DO PROCESSO	2
	TOTAL	25
OMISSÃO DE SAÍDAS	IMPROCEDENTE	2
	NULO	4

	PARCIAL PROCEDENTE	14
	PROCEDENTE	16
	RETORNO DO PROCESSO	2
	TOTAL	38
PEDIDO DE RESTITUIÇÃO	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	1
	TOTAL	2
TRÂNSITO DE MERCADORIAS	RETORNO DO PROCESSO	1
	TOTAL	1
TRANSPORTE DE MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL	IMPROCEDENTE	6
	PARCIAL PROCEDENTE	1
	PROCEDENTE	59
	TOTAL	66
TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOMPANHADAS POR NOTA FISCAL INIDÔNEA	IMPROCEDENTE	7
	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	2
	PROCEDENTE	1
	RETORNO DO PROCESSO	1
	TOTAL	12
TOTAL GERAL		279

Fonte: CONAT/CE (2017).

Ao analisar a Tabela 1, dos 279 processos julgados 136 foram qualificados procedentes e 81 parcialmente procedentes. Verifica-se também, que entre as principais infrações julgadas na referida câmara em quantidade foram correspondentes: a) o Transporte de Mercadoria sem Documento Fiscal 23,65% (66), sendo 89,39% (59) procedentes; b) ICMS - falta de recolhimento 21,50% (60), sendo 33,33 % (20) procedentes e 43,33% (26) parciais procedentes; c) a Omissão de Saídas com 13,62 % (38), do total, sendo 42,10% (16) procedentes; e d) a Omissão de Informações em Arquivos Magnéticos 8,97% (25), sendo 32% (08) procedentes e 40% (10) parciais procedentes.

Na Segunda Câmara foram analisados 254 processos, onde se obteve 13 tipos (natureza) de infrações. Como pode ser observado na Tabela 2:

Tabela 2 - Processos julgados em 2017 na Segunda Câmara

CÂMARA 2		
AUSÊNCIA DE ARQUIVO ELETRÔNICO	NULO	2
	PARCIAL PROCEDENTE	2
	RETORNO DO PROCESSO	1
	TOTAL	5
AUSÊNCIA DE DOCUMENTO FISCAL	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	1
	PROCEDENTE	5
	TOTAL	7
CRÉDITO INDEVIDO	IMPROCEDENTE	1
	PARCIAL PROCEDENTE	7
	PROCEDENTE	16
	RETORNO DO PROCESSO	2
	TOTAL	26
	PARCIAL PROCEDENTE	2
	PROCEDENTE	1

EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTES BAIXADOS OU INEXISTENTES	TOTAL	3
EXTRAVIO DE NOTAS FISCAIS	PROCEDENTE TOTAL	1 1
FALTA DE SELO FISCAL DE TRÂNSITO	NULO PROCEDENTE TOTAL	1 5 6
ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO	IMPROCEDENTE NULO PARCIAL PROCEDENTE PROCEDENTE RETORNO DO PROCESSO TOTAL	4 14 12 15 2 47
MUDANÇA DE CLASSIFICAÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE	IMPROCEDENTE TOTAL	1 1
OMISSÃO DE ENTRADAS	IMPROCEDENTE NULO PARCIAL PROCEDENTE PROCEDENTE RETORNO DO PROCESSO TOTAL	1 4 7 11 2 25
OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS	IMPROCEDENTE NULO PARCIAL PROCEDENTE PROCEDENTE RETORNO DO PROCESSO TOTAL	2 6 8 4 1 21
OMISSÃO DE SAÍDAS	IMPROCEDENTE NULO PARCIAL PROCEDENTE PROCEDENTE RETORNO DO PROCESSO TOTAL	6 6 14 23 1 50
TRANSPORTE DE MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL	IMPROCEDENTE PARCIAL PROCEDENTE PROCEDENTE TOTAL	1 1 47 49
TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOMPANHADAS POR NOTA FISCAL INIDÔNEA	IMPROCEDENTE PARCIAL PROCEDENTE PROCEDENTE TOTAL	3 2 8 13
TOTAL GERAL		254

Fonte: CONAT/CE (2017).

Ao analisar a Tabela 2, observa-se que do total de 254 processos julgados 136 julgamentos procedentes e 56 parciais procedentes. Foi verificado que entre as principais infrações julgadas na referida Câmara em quantidade foram correspondentes: a) a Omissão de Saídas com 19,68% (50), sendo 46% (23) procedentes e 28% (14) parciais procedentes; b) o Transporte de Mercadoria sem Documento Fiscal com 19,29% (49), sendo 95,92% (47) foram procedentes; c) ICMS - Falta de Recolhimento com 18,50% (47), sendo 31,91% (15) procedentes e 25,53% (12) parciais procedentes, porém houve uma expressiva quantidade

de nulo, com 28,79% (14); e d) Crédito Indevido com 10,24% (26), sendo 61,54% (16) procedentes.

Na Terceira Câmara foram analisados 221 processos, onde se obteve 17 tipos (natureza) de infrações. Como pode ser observado na Tabela 3:

Tabela 3 - Processos julgados em 2017 na Terceira Câmara

CÂMARA 3		
AUSÊNCIA DE ARQUIVO ELETRÔNICO	IMPROCEDENTE	1
	PARCIAL PROCEDENTE	1
	TOTAL	2
AUSÊNCIA DE LIVRO CAIXA	PROCEDENTE	1
	TOTAL	1
AUSÊNCIA DE LIVRO CONTÁBIL	PARCIAL PROCEDENTE	1
	TOTAL	1
CRÉDITO INDEVIDO	IMPROCEDENTE	1
	PARCIAL PROCEDENTE	2
	PROCEDENTE	10
	TOTAL	13
EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTES BAIXADOS OU INEXISTENTES	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	3
	TOTAL	4
EXTRAVIO DE NOTAS FISCAIS	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	1
	TOTAL	2
FALTA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO	PARCIAL PROCEDENTE	1
	TOTAL	1
FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS	PROCEDENTE	2
	TOTAL	2
FALTA DE SELO FISCAL DE TRÂNSITO	IMPROCEDENTE	2
	PARCIAL PROCEDENTE	2
	PROCEDENTE	5
	TOTAL	9
ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO	IMPROCEDENTE	7
	NULO	3
	PARCIAL PROCEDENTE	3
	PROCEDENTE	35
	RETORNO DO PROCESSO	2
	TOTAL	50
INTERNAR MERCADORIA DESTINADA A OUTRO ESTADO	NULO	1
	TOTAL	1
OMISSÃO DE ENTRADAS	IMPROCEDENTE	1
	PARCIAL PROCEDENTE	2
	PROCEDENTE	2
	RETORNO DO PROCESSO	1
	TOTAL	6
OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS	IMPROCEDENTE	1
	NULO	4
	PARCIAL PROCEDENTE	23

	PROCEDENTE	12
	TOTAL	40
OMISSÃO DE SAÍDAS	IMPROCEDENTE	1
	NULO	6
	PARCIAL PROCEDENTE	3
	PROCEDENTE	12
	TOTAL	22
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS	RETORNO DO PROCESSO	1
	TOTAL	1
TRANSPORTE DE MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL	IMPROCEDENTE	1
	NULO	5
	PARCIAL PROCEDENTE	2
	PROCEDENTE	44
	RETORNO DO PROCESSO	4
	TOTAL	56
TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOMPANHADAS POR NOTA FISCAL INIDÔNEA	IMPROCEDENTE	7
	NULO	1
	PROCEDENTE	2
	TOTAL	10
TOTAL GERAL		221

Fonte: CONAT/CE (2017).

Ao analisar a Tabela 3, do total de 221 processos, foram 125 julgamentos procedentes e 44 parciais procedentes. Verifica-se também que entre as principais infrações julgadas na referida Câmara em quantidade foram correspondentes: a) a Transporte de Mercadoria sem Documento Fiscal 25,34% (56), sendo 78,57% (44) procedentes; b) ICMS - Falta de Recolhimento 22,62% (50), sendo 70% (35) procedentes; c) a Omissão de Informações em Arquivos Magnéticos com 18,10% (40), sendo 30% (12) procedentes e 57,50% (23) parciais procedentes; e d) a Omissão de Saídas com 9,95% (22) sendo 54,55% (12) procedentes.

Na Quarta Câmara foram analisados 217 processos, onde se obteve 17 tipos (natureza) de infrações. Como pode ser observado na Tabela 4:

Tabela 4 - Processos julgados em 2017 na Quarta Câmara

CÂMARA 4		
ATRASO NA ENTREGA DE LIVRO CAIXA	NULO	2
	TOTAL	2
AUDITORIA FISCAL RESTRITA - SIMPLES NACIONAL	NULO	1
	TOTAL	1
AUSÊNCIA DE ARQUIVO ELETRÔNICO	IMPROCEDENTE	3
	PARCIAL PROCEDENTE	3
	TOTAL	6
AUSÊNCIA DE DOCUMENTO FISCAL	IMPROCEDENTE	1
	PROCEDENTE	2
	TOTAL	3
CANCELAMENTO INDEVIDO DE NOTAS FISCAIS	PARCIAL PROCEDENTE	1
	TOTAL	1
CRÉDITO INDEVIDO	IMPROCEDENTE	3
	NULO	2
	PARCIAL PROCEDENTE	4

	PROCEDENTE	12
	TOTAL	21
EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTE BAIXADOS OU INEXISTENTES	IMPROCEDENTE	1
	TOTAL	1
FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS	PROCEDENTE	1
	TOTAL	1
FALTA DE SELO FISCAL DE TRÂNSITO	NULO	5
	PARCIAL PROCEDENTE	3
	PROCEDENTE	2
	TOTAL	10
ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO	IMPROCEDENTE	4
	NULO	6
	PARCIAL PROCEDENTE	6
	PROCEDENTE	9
	RETORNO DO PROCESSO	5
	TOTAL	30
INEXISTÊNCIA DE LIVROS FISCAIS	PARCIAL PROCEDENTE	2
	RETORNO DO PROCESSO	1
	TOTAL	3
NOTA FISCAL INIDÔNEA	IMPROCEDENTE	1
	TOTAL	1
OMISSÃO DE ENTRADAS	NULO	3
	PARCIAL PROCEDENTE	6
	PROCEDENTE	10
	TOTAL	19
OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS	IMPROCEDENTE	4
	NULO	6
	PARCIAL PROCEDENTE	11
	PROCEDENTE	6
	TOTAL	27
OMISSÃO DE SAÍDAS	IMPROCEDENTE	3
	NULO	12
	PARCIAL PROCEDENTE	7
	PROCEDENTE	4
	RETORNO DO PROCESSO	1
	TOTAL	27
TRANSPORTE DE MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL	IMPROCEDENTE	1
	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	1
	PROCEDENTE	49
	TOTAL	52
TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOMPANHADAS POR NOTA FISCAL INIDÔNEA	IMPROCEDENTE	6
	NULO	3
	PROCEDENTE	3
	TOTAL	12
TOTAL GERAL		217

Fonte: CONAT/CE (2017).

Ao analisar a Tabela 4, observa-se 97 julgamentos procedentes e 44 parciais procedentes, perfazendo o total de 141. Verifica-se também que as quatro principais infrações julgadas na câmara em quantidade foram correspondentes: a) a Transporte de Mercadoria sem Documento Fiscal 23,96% (52), sendo 94,23% (49) procedentes; b) ICMS - Falta de Recolhimento com 13,82% (30), sendo 30% (9) procedentes 20% (6) e parciais procedentes; c) a Omissão de Informações em Arquivos Magnéticos com 12,44% (27),

sendo 22,22% (6) procedentes, 40,74% (11) parciais procedentes; e d) a Omissão de Saídas com 12,44% (27) sendo 44,44% (12) nulo, 25,92% (7) parciais procedentes, 14,81% (4) procedentes.

À Câmara Superior compete decidir sobre o Recurso Extraordinário intermediado pelo sujeito passivo ou pelo Procurador do Estado e o pedido de restituição em grau de recurso entreposto pelo sujeito passivo, ou pelo requerente expressamente autorizado.

Foram analisados 46 processos da Câmara Superior, onde se obteve 10 tipos de infrações, como se pode observar na Tabela 5.

Tabela 5 - Processos julgados em 2017 na Câmara Superior

CÂMARA SUPERIOR		
AUSÊNCIA DE ARQUIVO ELETRÔNICO	PARCIAL PROCEDENTE	3
	RETORNO DO PROCESSO	2
	TOTAL	5
CRÉDITO INDEVIDO	PARCIAL PROCEDENTE	4
	PROCEDENTE	3
	TOTAL	7
EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTES BAIXADOS OU INEXISTENTES	NULO	1
	TOTAL	1
FALTA DE SELO FISCAL DE TRÂNSITO	PROCEDENTE	1
	TOTAL	1
ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO	NULO	1
	PARCIAL PROCEDENTE	5
	PROCEDENTE	8
	TOTAL	14
OMISSÃO DE ENTRADAS	NULO	1
	RETORNO DO PROCESSO	1
	TOTAL	2
OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS	PARCIAL PROCEDENTE	6
	TOTAL	6
OMISSÃO DE SAÍDAS	IMPROCEDENTE	2
	NULO	1
	PROCEDENTE	1
	TOTAL	4
TRANSPORTE DE MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL	PARCIAL PROCEDENTE	2
	PROCEDENTE	2
	TOTAL	4
TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOMPANHADAS POR NOTA FISCAL INIDÔNEA	PARCIAL PROCEDENTE	1
	PROCEDENTE	1
	TOTAL	2
TOTAL GERAL		46

Fonte: CONAT/CE (2017).

Ao analisar a Tabela 5, do total de 46 processos têm-se 16 julgamentos procedentes e 21 parciais procedentes. Verifica-se também que as quatro principais infrações julgadas na câmara em quantidade foram correspondentes: a) ICMS - Falta de Recolhimento 30,43% (14) sendo 57,14% (8) procedentes; b) Crédito Indevido com 15,22% (7), sendo 42,86% (3) procedentes e 57,14% (4) parciais procedentes; c) a Omissão de Informações em

Arquivos Magnéticos com 13,04% (6), sendo todos parciais procedentes; e d) a Omissão de Saídas com 8,69% (4) sendo 50% (2) improcedentes e 25% (1) procedentes e Transporte de Mercadoria sem Documento Fiscal com 8,69% (4) sendo 50% (2) procedentes e 50% (2) parciais procedentes.

Ao analisar os 1017 processos foi verificado que as principais infrações são os demonstrados na Tabela 6:

Tabela 6 - Principais processos das Câmaras de Julgamento

PRINCIPAIS AUTOS DE INFRAÇÃO	TOTAL
TRANSPORTE DE MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL	227
ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO	201
OMISSÃO DE SAÍDAS	141
OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS	119

Fonte: CONAT/CE (2017).

Ao analisar a Tabela 6 pode-se perceber que entre as principais infração são: a) o Transporte de Mercadoria sem Documento Fiscal com 32,99% dos casos; b) ICMS - Falta de Recolhimento com 29,22% dos processos. Alguns dos casos foram: não cumprir a obrigação de abater o imposto da mercadoria, falta de destaque do imposto nas notas fiscais de saídas, falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, entre outros; c) a Omissão de Saídas com 20,49% dos casos. Alguns casos são: Venda de mercadorias sem nota fiscal comprovada através do Sistema de Levantamento de Estoques (SLE), não declarar algumas saídas internas na DIEF, entre outras; e d) a Omissão de Informações em Arquivos Magnéticos com 17,30% dos processos. Alguns casos são: o contribuinte omitiu na Escrituração Fiscal Digital- EFD emitiu notas fiscais de prestação de serviços e as cancelou sem lançar no sistema de escrituração fiscal (SPED), omissão de informações em arquivos DIEF, entre outros. No total essas infrações perfazem 688 processos e são responsáveis por 67,64% dos casos.

A partir disso, observa-se a importância do planejamento tributário para um melhor gerenciamento das obrigações tributárias das empresas junto aos fiscos. É altamente relevante manter a atualização da contabilidade tributária com o intuito de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível (MARINS 2002).

Por isso, como alertam esses autores “as empresas não devem adotar práticas de evasão fiscal, que prejudicam a criação do planejamento tributário”. Observa-se que as ações do planejamento tributário devem ocorrer antes da ocorrência do fato gerador dos tributos, ou seja, não se faz planejamento para o passado, nem para o presente, mas somente se pode planejar para o futuro, para os eventos que iram ocorrer.

Nisso mostra a importância do papel do contabilista dentro das organizações, pois ao elaborarem as demonstrações contábeis auxiliam aos responsáveis na tomada de decisões, além de acompanharem os cálculos de tributos previdenciários e fiscais. Dentro dos cálculos fiscais é visto que, quando o contabilista efetua um trabalho preventivo com um planejamento tributário e acompanham as operações fiscais, ajudam que a empresa trabalhe com as opções de regime de tributação menos onerosas, evitando alguma possível pendência que acarretasse um auto de infração.

É verificada também a importância do profissional de contabilidade quanto aos tipos de infrações em operações como emissão de uma nota com destaque incorreto dos impostos, como de um arquivo magnético enviado com informações pendentes ou até mesmo a ausência desses, são operações que devem ser analisadas antes mesmo da circulação desta mercadoria. Como foi visto nos resultados, grande quantidade de empresas

são autuadas por não possuir ao menos nota fiscal na circulação da mercadoria, informações as quais uma empresa bem assessorada contabilmente não efetua infrações do tipo.

Além disso, esse profissional ajuda na prevenção da emissão de um auto de infração sendo essencial para acompanhar junto ao órgão caso a empresa seja autuada. Muitas vezes dentro dos processos de auto ou em operações de cobranças regulares, existem divergências na cobrança dos impostos, das multas ou nos documentos cobrados pelo órgão estadual. Em alguns casos por ausência de informação na lavratura de autos de infração por agentes fiscais, é o contabilista que verifica seus cálculos para evitar cobranças indevidas ou redução ao máximo das multas a serem pagas pela empresa.

É visto que, toda e qualquer organização precisa do acompanhamento de um contabilista, seja para manter um planejamento tributário na empresa, analisando todas as operações previamente. Além disso, é essencial a presença de um bom profissional de contabilidade para atender as solicitações dos órgãos fiscais durante os processos.

Assim, ações de um eficiente planejamento tributário podem livrar as empresas, além de custos desnecessários de tributos, de outros custos indesejáveis como multas por atraso ou descumprimento da legislação tributária. Além de gastos adicionais com honorários advocatícios e outras despesas decorrentes de atraso com a entrega do produto.

5 Considerações finais

Esta pesquisa definiu por objetivo analisar de que forma o planejamento tributário pode reduzir as infrações cometidas pelas empresas inscritas na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ/CE, cujos processos foram julgados pelo Contencioso Administrativo Tributário - CONAT no ano de 2017. A análise dos dados permitiu constatar que ao iniciar um novo exercício financeiro, a empresa deve fazer um planejamento de todas as suas atividades, incluindo aquelas que são relacionadas ao pagamento de impostos e outros tributos, além disso, precisa conhecer, analisar, estudar e verificar todas as formas existentes de tributação, nos diversos aspectos que envolvem o negócio, buscando identificar formas de conseguir, de maneira lícita e correta, a redução dos custos nos pagamentos dos tributos.

Assim, no planejamento é verificado qual dos regimes (Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real) é mais atrativo, entendendo como funcionam, identificando os possíveis impedimentos e por meio de simulações verificando se esse regime é realmente o mais adequado. Não existe um enquadramento que seja totalmente benéfico, depende das circunstâncias e do contexto em que o negócio está inserido.

Para fazer um planejamento de forma eficiente, é preciso pensar na melhor forma de alcançar os objetivos tributários, além disso, a reorganização societária pode trazer alguns benefícios, dividindo ou integrando a organização por operação de acordo com a característica do negócio, assim é possível separar as operações para reduzir os impostos pagos e dessa forma, conseguir alcançar a maximização do resultado tributário.

A atividade econômica da empresa é um elemento fundamental, porque alguns impostos são calculados pela atividade econômica. Com isso, é indicado consultar um contador ou outro profissional, que possa auxiliar na gestão tributária, e que entenda da complexa burocracia que caracteriza o sistema tributário nacional. Dessa forma, será possível obter uma análise e um planejamento mais completo e eficiente.

Desde alguns anos a Receita Federal juntamente com várias secretarias de fazenda e finanças estaduais e municipais têm desenvolvido esforços para implantar o Programa Nacional de Educação Fiscal, cujo objetivo é fazer com que as empresas e os cidadãos tenham consciência do exercício da cidadania para propiciar uma maior participação no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado.

A Secretaria da Fazenda de São Paulo - SEFAZ/SP em anos recentes implementou alguns programas para facilitar o cumprimento de obrigações pelas empresas, como por exemplo o Programa "Nos Conformes", que envolve ações internas, como adoção de

mecanismos de *compliance* na Administração Pública para dar maior transparência às ações daquele governo, como também ações externas, que inclui o parcelamento de multas e incentivos para pagamentos de débitos, bem como a elaboração de uma classificação dos contribuintes conforme o grau de cumprimento de suas obrigações tributárias.

Quanto à contribuição científica desta pesquisa consiste em abordar sobre um tema, em que são escassos os estudos que analisam de forma detalhada os motivos e penalidades dos autos de infração lavrados contra as empresas em decorrência de descumprimento de obrigações tributárias. E quanto à contribuição prática se espera com esse estudo contribuir com os gestores das instituições fazendárias e do CONAT para uma melhor análise quanto às principais infrações cometidas pelas empresas referentes aos tributos estaduais, e assim, que a mesma possa ser útil na definição de políticas de controle e na definição de um plano de orientação ao segmento empresarial para conscientizá-los sobre as principais infrações e em conjunto definirem estratégias para reduzi-las.

No que se refere as dificuldades encontradas na realização desta pesquisa, apesar de todo acatamento por parte dos gestores do CONAT, não existem sistemas de controle que permita de forma prática a catalogação dos processos julgados pela aquela instituição por tipo de infração, o que dificultou no levantamento dos dados, de modo a facilitar esse tipo de estudo e análise.

Quanto às sugestões para novas pesquisas sobre o tema, com o objetivo de dar continuidade a este tipo de pesquisa, e tendo em conta que ainda são escassas os estudos sobre esta temática, sugere-se dentre outras pesquisas para aprofundar algumas das questões abordadas ao longo desse trabalho, especialmente para continuar as pesquisas sobre a metodologia de diagnóstico das infrações referentes ao descumprimento pelas empresas de certos procedimentos da legislação tributária estadual e avançar nas pesquisas para definir mecanismos capazes de melhorar as interações entre empresas e o fisco estadual de modo a reduzir as infrações tributárias e fortalecer esse tipo de relação.

Cabe considerar que desde alguns anos já existem iniciativas que visam à melhoria da relação fisco-contribuinte, que objetivam melhorar, por meio do programa de educação tributária. São iniciativas louváveis que devem ser continuadas e fortalecidas.

Referências Bibliográficas

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do Planejamento Tributário empresarial.** Tributário. NET, São Paulo, inserido em: 22/2/2002. Disponível em: <https://tributario.com.br/glamaral/a-nova-otica-do-planejamento-tributario-empresarial/>. Acesso em: 16 de setembro de 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 4^a. ed. São Paulo: RT, 1990.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário.** 2^a. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. **Constituição: República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16.09.2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 3ª. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

CHIOMENTO, Domingos Orestes. **A importância do Planejamento Tributário**. Disponível em: <https://administradores.com.br/noticias/a-importancia-do-planejamento-tributario>. Acesso em: 16.09.2021.

CINTRA, Marcos. **Dívida, impostos e alternativa**. Tributario NET, São Paulo, inserido em: 17/5/2004. Disponível em: <http://www.tributario.net/ler_texto.asp?id=30486>. Acesso em: 22 de abril de 2018.

CONDEFERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI - **Relação entre o fisco e os contribuintes: propostas para reduzir a complexidade tributária**. Brasília: CNI, 2014. Disponível em: <https://silo.tips/download/relaao-entre-o-fisco-e-os-contribuintes-propostas-para-reduzir-tcu>. Acesso em: 16.09.2021.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário - Teoria e Prática**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CRESTELLA JÚNIOR, José. **Controle Jurisdicional do Ato Administrativo**. 4ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA-ESAF - **Programa Nacional de Educação Fiscal: Documento base**. Brasília: ESAF, 2017. Disponível em: http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/12/DOC-BASE-PNEF-2017_revisado2.pdf. Acesso em: 12 de maio de 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Atlas, 2005.

FERNANDES, Anderson Soares. **A importância do Planejamento Tributário para a redução dos gastos com tributos: um estudo comparativo da empresa A Educativa Papelaria LTDA**. *Revista Saber Eletrônico*, Jussara, v. 1, n. 3, p.89-109, out/dez, 2017.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UECE, 2002. Apostila.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

GRIESANG, Grasielle. **Funções do Contador**. Disponível em: <<http://porquesercontador.blogspot.com/2008/04/funes-do-contador.html>>. Acesso em: 09 abr 2018.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**. 1ª.ed. Guarulhos: Editora Saraiva, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23ª Ed. Revisada e Atualizada. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2006.

MAGGI, Luiz. **Planejamento Contábil e Tributário**. 1ª. Edição. Belo Horizonte: Fumarc, 2009.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a questão da elisão fiscal**. Leme: Editora de Direito, 2000.

MARTINEZ, Manuel Perez. **Os procedimentos de auditoria fiscal do ICMS com a utilização da contabilidade: estudo de validade no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia**. 2004. 161 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2004.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 2001.

PINTO, Rodrigo Pacheco. **O Controle de Constitucionalidade nos Procedimentos Administrativos Fiscais: Limites e Possibilidades**. *Revista de Direito da Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p.148-167, 2017.

PRADO, Edmir V. P., SOUZA, Cesar Alexandre. **Fundamentos de Sistemas de Informação**. CAMPOS / ELSEVIER, 2014.

OLIVEIRA, Luís. Martins et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de contabilidade tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Rodrigo Rios Faria de; GONÇALVES, Marina. **A Importância do Planejamento Tributário Para as Empresas**. *Revista Científica Locução: REVISTA CIENTÍFICA DA FAEX*, Minas Gerais, v. 3, n. 2, p.36-44, 2013. Disponível em: https://faex.edu.br/_arquivos/_revistas/496047001371674179_3.pdf. Acesso em 16.09.2021.

RABELLO, Gabriel Gouvêa; OLIVEIRA, João Maria de - **Tributação sobre Empresas no Brasil: Comparação Internacional**. *Radar*. 41. Out. 2015. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5714/1/Radar_n41_tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf. Acesso em: 15.09.2021.

SILVA JÚNIOR, Elias Alexandrino da; SOUZA, Paulo Cezar Ferreira de. **Um estudo sobre perícia contábil na área de fiscalização tributária no Estado de Pernambuco**. *Revista Brasileira de Contabilidade*, [S.l.], n. 213, p. 54-65, jul. 2015. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1265>>. Acesso em: 09 Abril de 2018.

SECRETÁRIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ. **Perguntas e Respostas**. Ceará, Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/perguntas_respostas.asp. Acesso: 11 de Maio de 2018.

SEFAZ/SP- **SP cria mecanismos para aprimorar gestão tributária**, 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/sp-cria-mecanismos-para-aprimorar-gestao-tributaria-04082017>. Acesso em: 16.09.2021.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração**. 1ª ed. São Paulo: 1981.

SEVEGNANI, Joacir – **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. Dissertação no Curso de Ciências Jurídicas. Universidade do Vale do Itajaí. 2006. Disponível em: <http://siaibib01.univali.br/pdf/joacir%20sevegnani.pdf>. Acesso em: 15.09.2021.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento Tributário: pague menos, dentro da Lei**. Disponível em: <http://www.ditizio.adv.br/txt/pt.pdf>. Acesso em: 16 de setembro de 2021.