

PESQUISA EMPÍRICA EM CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: um panorama das pesquisas tributárias no Brasil

Empirical Research on tax Accounting: An overview of tax research in Brazil

Investigación Empírica en Contabilidad de Impuestos: Una visión general de la investigación tributaria en Brasil

ANDRÉ FOLSTER
Mestrando em
Contabilidade
UFSC
Email:
andrefolsterr@mail.com

**TAISE PERES DA
SILVEIRA**
Bacharel em
Contabilidade
UFSC

**LUIZ FELIPE
FERREIRA**
Professor do
programa de
pós-graduação
em
Contabilidade
UFSC

**ROGÉRIO JOÃO
LUNKES**
Professor do
programa de
pós-graduação
em
Contabilidade
UFSC

Submetido em
24.04.2015.
Aprovado em
09.05.2016
Avaliado pelo
processo de
double blind
review.

RESUMO

A pesquisa na área tributária traz uma nova perspectiva de estudar e analisar as questões sobre tributos. Assim, este estudo tem como objetivo identificar quais os temas abordados no campo da pesquisa científica da área tributária nos periódicos qualificados pela Capes - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. A amostra dessa pesquisa é composta por 65 artigos relativos à área tributária publicados nos periódicos citados anteriormente. A pesquisa se caracteriza como descritiva e os dados foram coletados diretamente nos sites dos periódicos. A abordagem é qualitativa, pois visa analisar os artigos e classificá-los de acordo com sua temática tributária. Através disso, os resultados mostram um crescimento nas publicações na área tributária, sendo identificadas 09 (nove) áreas temáticas, sendo as mais estudadas: impacto dos tributos, pesquisa legal, e auditoria e gestão pública. No que se refere às abordagens de metodológicas utilizadas nos artigos analisados, destacaram-se: analítico, arquivo/documental e caso. Neste contexto, o estudo contribui para identificação de temas estudados ao longo dos anos e possíveis lacunas de pesquisas na área tributária.

Palavras-chave: Classificação; Área Tributária; Tributação.

ABSTRACT

Research in tax brings a new perspective to study and analyze the issues on taxes. Thus, this study aims to identify the topics discussed in the field of scientific research in the journals of the tax qualified Capes - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. The sample of this research consists of 65 items relating to the tax previously published in journals cited. The research is characterized as descriptive and data were collected directly from the websites of the journals. The approach is qualitative way, it aims to examine the items and classify them according to your tax issue. Through this, the results show an increase in publications in tax, being found 9 different areas of publications and the most studied: the impact of taxes, legal research, and auditing and public management. The analysis highlights the methodologies used are three search methods: Analytical / Documentary and Case Study. In this context, the study helps to identify themes studied over the years and possible gaps in research in the tax area.

Keywords: Classification; Research, Tax Accounting, Brazil.

RESUMEN

La investigación en el ámbito fiscal aporta una nueva perspectiva para estudiar y analizar preguntas acerca de los impuestos. Este estudio tiene como objetivo identificar los temas abordados en el campo de la investigación científica en el ámbito fiscal en revistas cualificados por la Capes (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior). La muestra de esta investigación consiste en 65 artículos en el ámbito fiscal publicado en los periódicos mencionados anteriormente. La investigación se caracteriza cómo descriptiva y se recogieron los datos directamente de la página de los periódicos. El enfoque es cualitativo, que tiene como objetivo analizar los artículos y clasificarlos de acuerdo con el tema tributario. A través de esto, los resultados muestran un aumento de publicaciones en el área, donde se identifica 09 (nueve) áreas temáticas, donde las más investigadas es: el impacto de los impuestos, la investigación jurídica, y la auditoría y

gestión pública. En cuanto a los enfoques metodológicos utilizados en los artículos analizados, los aspectos más destacados fueron: analítica, archivo / documento y caso. En este contexto, el estudio ayuda a identificar los temas estudiados en los últimos años y las posibles líneas de investigación en el ámbito tributario.

Palabras clave: Clasificación; Ámbito fiscal; Impuestos.

1 INTRODUÇÃO

A temática tributária, devido a sua importância ao Estado e aos contribuintes, tem sido evidenciada e discutida nos últimos anos em diversos países, principalmente no Brasil onde a carga tributária representa 34,41% do Produto Interno Bruto (PIB). Em nível mundial, o Brasil perde apenas para países da Escandinávia (Suécia, Noruega, Dinamarca e Finlândia), que se diferem daquele pela alta qualidade dos serviços públicos prestados como saúde, segurança, educação e boas estradas. Essa grande distinção não é consequência do número de habitantes e extensão geográfica, mas sim pelo desvio de dinheiro público e má gestão da máquina pública que levam a outros graves problemas como a sonegação fiscal e as práticas tributárias ilícitas (AMARAL, 2011).

Uma forma de minimizar essa alta carga tributária seria por meio da utilização do planejamento tributário, o qual possui atos e práticas legais que reduzem os tributos devidos, antecedendo, retardando ou impedindo a ocorrência do fato gerador (RIBEIRO e MÁRIO, 2008). Através deste, as empresas utilizam a Governança Tributária, que são métodos de gestão para prevenir autuações fiscais, multas pelo descumprimento de obrigações acessórias e evitar crimes tributários (AMARAL, 2011).

O Governo emitiu várias normas e legislações para regular os variados tipos de informação tributária, onde instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Segundo a Receita Federal do Brasil, esse sistema possui três objetivos básicos: promover a integração dos fiscos; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes; e tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários. Com isso, pretende-se diminuir a sonegação, unificar e facilitar a forma de cálculo e pagamento dos tributos pelas empresas.

Esses vários cenários apresentados evidenciam o quão importante é estudar e pesquisar sobre a temática tributária e, principalmente de forma multidisciplinar para englobar todos os níveis de conhecimento envolvidos. Segundo uma pesquisa realizada por Pohlmann e Ludícibus (2006), no *mainstream* internacional já há estudos produzidos envolvendo duas ou mais áreas do conhecimento, como contadores e economistas investigando o impacto dos tributos nas decisões empresariais.

A atual pesquisa pode ser justificada pelos critérios estabelecidos por Castro (1977). Para o autor um trabalho científico deve ter originalidade, importância e viabilidade. No quesito originalidade, apenas foi encontrado o artigo, escrito por Pohlmann e Ludícibus (2006) que abordasse o tema sobre classificação da pesquisa tributária, com uma abordagem interdisciplinar.

A importância se dá pela procura dos temas abordados em pesquisas científicas da matéria tributária nos periódicos melhores conceituados pela classificação qualis Capes. No cenário de pesquisas na área tributária no Brasil, Lunkes *et al.* (2014) constata que os estudos estão bastante voltados para a área de Juros Sobre Capital Próprio, Reestruturação Societária e conceitos propriamente ditos acerca deste assunto. Apresenta ainda que no período de 1996 a 2013 das revistas vinculadas a área contábil, foi publicada 2.592 artigos, destes somente 41 foram sobre temas da área tributária. Nesse sentido, pode servir de incentivo a novos estudos e o aprofundamento em certas áreas deste tema específico.

Com isso, emerge o objetivo de pesquisa: **Identificar quais os temas abordados no campo da pesquisa científica da área tributária nos periódicos qualificados pela Capes.** Como parte da análise, serão classificados os métodos de pesquisas utilizados nas pesquisas

da área tributária por nove áreas temáticas: Obediência tributária, Auditoria e gestão tributária pública, Impacto dos tributos nas decisões das empresas e contribuintes em geral, Tributação ótima e eficiência econômica dos tributos, Aspectos macroeconômicos da tributação, Pesquisa legal, Carga tributária, Temas didáticos e Propostas tributárias. Neste contexto, o presente trabalho contribui para identificar os temas mais pesquisados e na base de futuras pesquisas para identificação de temas que já foram estudados e quais estão com pouca literatura, e assim, identificar possíveis temas. O estudo reúne abordagens distintas e temas variados de modo a possibilitar a compreensão e ter um panorama da pesquisa existente em tributária. Além de que, é possível identificar quais os métodos de pesquisas são os mais utilizados para cada tema da área tributária destacando-se: analítica, arquivo/documental, caso, experimental, campo, framework, revisão, levantamento e outros.

Este artigo é composto por cinco seções. Além desta introdução, a segunda seção apresenta o referencial teórico, que elenca os conceitos necessários para o conhecimento da área tributária; a terceira seção compreende a metodologia de pesquisa; a seção quatro apresenta a descrição e análise dos resultados alcançados; e a seção cinco compreende as conclusões finais extraídas dos resultados, bem como recomendações para futuras pesquisas. Por fim, elencam-se as referências utilizadas na pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO

Nesta seção é apresentada a fundamentação teórica da pesquisa a fim de dar sustentação para o desenvolvimento da pesquisa, desta forma, é apresentado o perfil da área tributária, estudos da área tributária e classificação da pesquisa tributária.

2.1 Perfil da Área Tributária

A figura do tributo nasce quando o homem inventou a entidade governamental, pois houve a necessidade de criação de um meio em que o estado arrecadasse dinheiro para poder se sustentar e manter o “bem comum” ao povo. Com isso desponta o embate do contribuinte com o Estado para diminuir a carga tributária (NAZÁRIO *et al.*, 2008). No Brasil, os tributos compreendem uma tarefa complexa e onerosa, apresentando carga onerosa sobre as atividades produtivas das empresas (OLIVEIRA, 2005).

Através disso, verifica-se o quão importante é a área tributária tanto para pessoa física, jurídica como para o governo, isto porque todo cidadão necessita saber quanto de tributo está pagando na aquisição de produtos, a empresa precisa conhecer o quanto e como deve pagar os tributos e a melhor forma de se beneficiar com isto e por fim, o governo precisa dos tributos para sua existência. Segundo Nazário *et al.* (2008, p.68):

Se o Estado possuísse meios para conhecer de forma não arbitrária a capacidade contributiva de cada pessoa, seja ela física ou jurídica, não haveria a necessidade de estudar este assunto. Porém, como o Governo não possui meios para reduzir a desigualdade tributária, cabe a todos os interessados estudar as maneiras de diminuir a carga tributária.

Com isso, várias áreas do conhecimento vêm realizando estudos que possui como objeto essa temática, como a Economia, Direito, Administração, a própria contabilidade, a Psicologia e a Sociologia, estas duas últimas por exigência da área econômica (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006).

Cada área realiza pesquisas de acordo com suas abordagens disciplinares, muitas vezes desconsiderando o auxílio de outras áreas o que torna a pesquisa longe do ideal empobrecendo os seus resultados. Segundo Pohlmann e Iudícibus (2006, p. 4), “os tributos e todos os aspectos que se referem a ele constituem em um objeto de estudo interdisciplinar”. Neste sentido, as áreas de contabilidade, finanças, administração e economia são áreas que são complementares ao estudo tributário.

2.2 Estudos da Área Tributária

A pesquisa em áreas diversificadas são realizados no campo tributário em diferentes países. Segundo Hasseldine e Zhuhong (1999) e Pohlmann e Iudícibus (2006), muitos estudos referentes à obediência ou evasão tributária têm sido realizados nos Estados Unidos originados da Economia, Contabilidade, Administração, Direito Penal, Psicologia, Ciências Políticas e até Sociologia. Outros autores abordados por Pohlmann e Iudícibus (2006) afirmam que diversos temas de contabilidade tributária têm sido tratados por variadas perspectivas e publicados em áreas diversas à contabilidade. Assim, segundo eles a área tributária ocupa o segundo lugar em publicações, junto com Contabilidade Gerencial e Auditoria depois da Contabilidade Financeira.

Através do exposto acima, infere-se que a utilização de diferentes óticas, no que desrespeito a outras disciplinas, é conceituada por diversos autores e cada vez mais presente nas pesquisas acadêmicas, com isso, tem-se o enriquecimento das pesquisas e a possibilidade de um conhecimento mais amplo de determinada área. Como na área tributária que devido a sua importância, a realização da pesquisa por mais de uma área de estudo, novos conhecimentos são alcançados e uma nova perspectiva de estudar e analisar as questões sobre tributos são originadas. Assim cada disciplina englobaria conhecimento da outra matéria estudada como demonstrado por Pohlmann e Iudícibus (2006, p. 62):

Contadores com conhecimento de Microeconomia e Econometria podem desenvolver modelos mais realísticos de previsão de comportamento das empresas e demais contribuintes em face dos tributos; economistas com conhecimento de Contabilidade podem ampliar seus estudos incluindo variáveis oriundas das demonstrações financeiras das empresas e não apenas se limitarem ao estudo do comportamento dos contribuintes pessoas físicas; juristas com uma visão econômica da norma podem estudar o impacto que ela acarretará na sociedade e no comportamento dos contribuintes; administradores podem estudar o impacto que as políticas tributárias irão causar na sociedade, em setores específicos ou na economia como um todo e assim por diante.

Segundo Hanlon e Heitzman (2010), a multidisciplinaridade da investigação tributária é algo excitante, mas ao mesmo tempo difícil de realizar. Isso porque, tem-se que seguir estudos tributários em contabilidade, finanças, economia e direito (através de instituições acadêmicas, agências governamentais e grupos de reflexão), como também usam diferentes disciplinas, línguas diferentes e perspectivas diferentes.

No âmbito internacional, as pesquisas com o tema possuem perspectivas diferentes onde demonstram uma atenção no cumprimento de obrigações fiscais, a influência do comportamento dos indivíduos para alcançar tal objetivo, além de estudos relacionados com a remuneração dos executivos e a ligação com o planejamento tributário. Neste campo de pesquisa internacional os autores fazem uso do termo planejamento tributário ou invés de contabilidade tributária.

Os autores Alm e McClellan (2012) observaram que há pesquisas para verificação de como os valores, ética, normas e atitudes da sociedade influenciam o comportamento humano, ou seja, a “moral do imposto” ou a motivação de efetuar o pagamento de impostos, dentro da perspectiva do comportamento organizacional. A pesquisa foi realizada com 8.000 empresas, para um período de 8 anos, em 34 países. Os resultados apontam e existe conexão entre as decisões pessoais dos indivíduos e as decisões dos mesmos para com a organização, e que premissas aplicáveis aos indivíduos, quanto ao aspecto moral do pagamento de imposto, refletem em políticas para alcance do posicionamento do mesmo quanto à organização.

Em seus achados, Ayers, Jiang e Laplante (2009) afirmam que o planejamento tributário agressivo é a principal fonte de diferenças entre os livros de impostos. Os mesmos autores acrescentam que há escassa evidência do lucro tributável como medida de desempenho. Para Chen et al. (2010), as empresas determinam o nível de agressividade fiscal com base no *trade – off* entre os benefícios e os custos marginais de gerenciar os tributos. Segundo dos autores os benefícios marginais decorrem de maiores economias fiscais, enquanto os custos marginais decorrem da dificuldade de implementação e demais custos de transação envolvidos no gerenciamento fiscal.

No entendimento de Cummings et al. (2009), o cumprimento de obrigações fiscais é um aspecto complexo pertinente ao comportamento. Algumas diferenças comportamentais podem estar relacionadas ao governo e o regime de imposto praticado pelo mesmo.

Armstrong, Blouin e Larcker (2012) examinaram a existência de relação entre a remuneração do executivo com a redução de impostos com base nas demonstrações financeiras. Existe evidências que tais reduções possuem como pano de fundo o planejamento tributário. Os estudos referenciados demonstram uma tendência onde os pesquisadores de contabilidade incorporem e/ou ampliem as teorias e evidências de economia e finanças, as quais são importantes para as áreas em que a pesquisa de contabilidade tributária está centralizada. Com isso incentivam pesquisas em contabilidade para examinar as reais decisões corporativas, questões importantes em debates considerando que os tributos representam um custo significativo para as empresas e para os acionistas.

2.3 Classificação da Pesquisa Tributária

A classificação da pesquisa tributária é um assunto que já foi abordado por alguns autores internacionais como Shackelford e Shevlin (2001), Maydew (2001) e Hanlon e Heitzman (2010) e autores nacionais como Pohlmann e Iudícibus (2006).

O estudo realizado por Shackelford e Shevlin (2001) aborda as três grandes áreas de investigação tributária: (i) coordenação dos fatores tributários e não tributários; (ii) os efeitos dos impostos sobre os preços dos ativos; e (iii) a tributação multijurisdicional (internacional e interestadual). Este artigo descreve o desenvolvimento da pesquisa

tributária empírica nos últimos 15 anos. E segundo os autores (2001), se destina a servir como um registro histórico, uma introdução para estudantes de doutorado e outras partes interessadas, e um guia para a identificação de importantes questões não resolvidas na literatura.

Shackelford e Shevlin (2001) reconhecem que a pesquisa tributária tem uma longa história em economia, em finanças e com contadores especialistas em planejamento tributário. Eles explicam que a academia contábil foi lenta na adoção da área tributária como campo de pesquisa e que antes dos 1980 poderia ser dicotomizado em duas linhas: (i) investigação jurídica, avaliando os efeitos de impostos sobre transações exógenas, geralmente publicados em revistas jurídicas; e (ii) estudos de política, avaliando os efeitos distributivos ou a eficiência tributária, normalmente publicado em jornais públicos de economia. Porém na maior parte da revisão da pesquisa, os autores excluem as pesquisas realizadas por não contadores, entre esses os das áreas de economia e finanças. Essa exclusão pode ser mais bem analisada no *paper* realizado por Maydew (2001).

Esses estudos oferecem diferentes perspectivas, entre essas pode-se destacar que a investigação fiscal é interdisciplinar e uma apreciação completa envolveria trabalhos de finanças e economia, bem como da contabilidade (SHACKELFORD; SHEVLIN, 2001).

Hanlon e Heitzman (2010) apresentam em seu trabalho uma análise da pesquisa tributária. Eles abordam quatro áreas da literatura: (i) o papel informativo da despesa de impostos de renda declarada para a contabilidade financeira; (ii) evasão fiscal das empresas; (iii) decisão das empresas, incluindo investimentos, estrutura de capital, e forma de organização; e (iv) impostos e preço dos ativos. Os autores (2010) mostram preocupação em analisar a investigação tributária junto com pesquisas da economia e finanças na medida em que elas estiverem relacionadas com as pesquisas da contabilidade.

O estudo realizado por Pohlmann e Ludícibus (2006) teve como objetivo uma espécie de análise epistemológica da pesquisa tributária, onde se busca fomentar a perspectiva interdisciplinar no trato da matéria, tendo em vista a importância e complexidade do tema, caracterizado por problemas que requerem muitas vezes uma visão multifacetada do profissional ou pesquisador, constatando-se a carência de uma abordagem envolvendo outras áreas no trato das questões.

Após fazer uma revisão de literatura, Pohlmann e Ludícibus (2006) concluíram que os tópicos disponíveis não se mostraram suficiente para classificar eficazmente todo o material analisado; alguns estudos não encontraram um enquadramento perfeito; outros tinham características mistas, dificultando a classificação. A partir das dificuldades, chegaram aos seguintes tópicos de classificação da pesquisa tributária como um todo: (i) Obediência tributária; (ii) Auditoria e gestão tributária pública; (iii) Impacto dos tributos nas decisões dos contribuintes; (iv) Tributação ótima e eficiência econômica dos tributos; (v) Aspectos macroeconômicos da tributação; (vi) Pesquisa legal, subdividida em: (1) jurídico-tributária; (2) contabilidade e auditoria tributária; e (3) planejamento tributário. O Quadro 1 apresenta a classificação tributária estabelecida no estudo.

QUADRO 1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA TRIBUTÁRIA

Nº	Área temática	Principais questões
1	Obediência tributária	Fatores que afetam a decisão individual do contribuinte de reportar integralmente a renda ou o valor tributável, ou seja, que afetam a decisão de evadir ou não tributos. O modelo clássico da obediência tributária assume que indivíduos maximizam a utilidade esperada do jogo da evasão pela ponderação de benefícios incertos do sucesso da prática ilícita contra o risco de detecção e punição. Apesar dessa abordagem não permitir uma mais complexa função de utilidade, os custos e benefícios potenciais da evasão são tipicamente visualizados em termos monetários, sendo que o problema do contribuinte é maximizar a renda líquida esperada. Dentro dessa estrutura, a alíquota, a probabilidade de detecção e a estrutura de penalidade determinam o custo monetário da desobediência, fatores que direcionam o comportamento do contribuinte nesse aspecto.
2	Auditoria e gestão tributária pública	Identificação de critérios de seleção de contribuintes para auditoria e de outros procedimentos com o intuito de otimizar o trabalho de fiscalização e de administração tributária pública e, assim, maximizar a arrecadação de tributos e minimizar os custos correspondentes. O foco principal da pesquisa relativa à área de gestão tributária pública é municiar o gestor público no processo de tomada de decisões quanto a aspectos de estruturação da arrecadação e fiscalização tributária, propor critérios de seleção de contribuintes para auditoria, levantar problemas que levam à perda de arrecadação e propor soluções para os mesmos. São comuns, aqui, estudos teórico-empíricos com dados de arquivo que buscam identificar critérios ótimos de seleção de contribuintes para auditoria. A nota comum nos estudos dessa área é a busca de soluções para problemas tipicamente operacionais do gestor público fazendário.
3	Impacto dos tributos nas decisões das empresas e contribuintes em geral	Identificação das decisões dos contribuintes que são afetadas pela incidência de tributos e de que forma essa influência se dá. A pesquisa sobre o impacto dos tributos nas decisões dos agentes econômicos tem por finalidade principal avaliar como os tributos incidentes ou previstos de incidirem em uma determinada transação ou evento afetam o comportamento do contribuinte. O foco, então, são as decisões individuais do contribuinte relativas, por exemplo, a: (1) investimentos e desinvestimentos; (2) precificação de ativos; (3) endividamento; (4) definição do local do empreendimento ou, mesmo, mudança da sede; (5) pagamento de dividendos ou escolha de outra forma de remuneração do capital, como juros sobre o capital próprio; (6) remuneração do trabalho, se por salário, participação nos lucros, bonificação em ações etc.; e (7) contabilização de eventos e transações, incluindo aí o reporte financeiro.
4	Tributação ótima e eficiência econômica dos tributos	Identificação da proporção ótima de tributos diretos e indiretos, bem como níveis de alíquotas, de modo a maximizar a arrecadação. Mensuração da ineficiência econômica causada pela tributação, incluindo aí as distorções nas ações dos contribuintes e os custos suportados por estes e pela administração em função da apuração, fiscalização, e arrecadação de tributos.
5	Aspectos macroeconômicos da tributação	Identificação e quantificação da relação dos tributos com os agregados macroeconômicos, tais como crescimento, inflação, poupança, nível de emprego, dentre outros. Nos aspectos macroeconômicos da tributação, incluem-se estudos que se propõem a investigar o relacionamento entre a tributação e os agregados macroeconômicos, tendo como foco questões relacionadas ao crescimento econômico, inflação, políticas de estabilização, dentre outras. Esta área temática de pesquisa tributária não é uma das mais exploradas pela academia, se compararmos com as anteriores, mas, dadas as suas características, optou-se por sua classificação em separado.

6	Pesquisa legal	Análise da constitucionalidade e legalidade de exigências tributárias, bem como o exame comparativo e crítico de ordenamentos jurídico-tributários de um ou mais países. Análise de normas tributárias que impõem práticas contábeis, bem como delineamento de procedimentos de auditoria tributária para atender as exigências legais vigentes relativas a tributos. Estudo de procedimentos e medidas de planejamento tributário, tanto a nível interno como a nível internacional.
---	----------------	---

Fonte: Pohlmann e Iudicibus (2006)

No quadro 1, verifica-se que a classificação realizada por Pohlmann e Iudicibus (2006) faz um apanhado das principais questões encontradas nos artigos pesquisados, entretanto, o estudo não traz a quantificação dos artigos encontrados sobre o tema tributário.

3 METODOLOGIA

Este tópico apresenta o enquadramento metodológico e os procedimentos para seleção e classificação dos artigos.

3.1 Enquadramento Metodológico

O estudo caracteriza-se, com relação à natureza, de forma descritiva (GIL, 2007), pois descreve e classifica os artigos pesquisados na área tributária. No que se refere à coleta de dados, o presente artigo utilizou dados primários (RICHARDSON, 1999), isto porque os dados pesquisados vieram diretos da fonte, ou seja, artigos pesquisados nos próprios periódicos.

A abordagem do problema foi de forma qualitativa (RICHARDSON, 1999), uma vez que se objetiva identificar os temas abordados na pesquisa científica na área tributária, realizando uma análise dos artigos e classificando-os de acordo com sua temática tributária.

Assim ela é caracterizada, segundo procedimentos técnicos, como pesquisa documental (RICHARDSON, 1999), pois esse tipo de pesquisa busca selecionar conteúdos de textos que ainda não tiveram tratamento analítico, a partir do qual desenvolve-se uma investigação e análise (SEVERINO, 2007). Utilizou-se tal procedimento ao encontrar-se o arcabouço da estrutura da coleta de dados em artigos publicados nos periódicos qualificados pela Capes.

3.2 Procedimentos para Seleção e Classificação dos Artigos

A população-alvo é constituída pelos artigos publicados nos periódicos vinculados a Capes qualificados em A1, A2, B1, B2 e B3, que possuem no título as palavras: Negócio, Gestão, Contábil, Contabilidade, Finanças e Administração. Isso se justifica pelo fato de envolver várias áreas do conhecimento.

A amostra corresponde aos artigos com que possuem as palavras-chaves: elisão, evasão, lucro presumido, lucro real, simples nacional, tributação, contabilidade tributária, auditoria tributária, planejamento tributário, gestão tributária, eficiência econômica dos tributos, tributação ótima, exigência tributária, governança tributária e tributos. Esses artigos corresponderam a um total de 118, que após verificado a sua vinculação a área tributária se tornou uma amostra de 65 artigos. Isto porque, mesmo com palavras específicas, os outros estudos apontavam assuntos de áreas diversas da área tributária.

Já para a classificação dos artigos de acordo com os métodos de pesquisa foi utilizada a abordagem de Birnberg *et al.* (1990) e Hesford *et al.* (2007), que dividem os métodos em nove categorias, descritas no Quadro 2.

Quadro 2 Classificação e definição dos métodos de pesquisa

Métodos de pesquisa	Definição
Análítica	Envolve o estudo e avaliação aprofundados de informações disponíveis na tentativa de explicar o contexto de um fenômeno.
Arquivo/documental	Envolve a utilização de informações que ainda não tiveram um tratamento científico.
Caso	Envolve a investigação de fenômenos, inclusive pessoas, procedimentos e estruturas em uma única organização.
Experimental	Envolve a manipulação e tratamentos na tentativa de estabelecer relações de causa-efeito nas variáveis investigadas.
Campo	Envolve a investigação de fenômenos, inclusive pessoas, procedimentos e estruturas em duas ou mais organizações.
Framework	Envolve o desenvolvimento de um novo conceito, de novas perspectivas.
Revisão	Envolve basicamente síntese e revisão de literatura já conhecida.
Levantamento	Envolve a investigação de um grupo de pessoas, geralmente realizado via a aplicação de questionário.
Outros	Não se enquadra em nenhum dos outros métodos.

Fonte: Binberg *et al.* (1990) e Hesford *et al.* (2007).

A classificação dos artigos na presente pesquisa nas nove categorias foi realizada após a subdivisão nas áreas temáticas abrangidas nas pesquisas tributárias, do Quadro 1.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção objetiva demonstrar os resultados obtidos após a realização da busca dos estudos que tratassem de assuntos tributários. É importante ressaltar que foi tomado o cuidado de colocar na presente pesquisa, periódicos das áreas de negócio, gestão, finanças, administração e contabilidade, visando atender a crítica realizada por Maydew (2001) quanto à utilização de diversas áreas.

4.1 Ampliação da Literatura Sobre as Áreas Temáticas

Para a classificação, a princípio foi utilizado o quadro elaborado por Pohlmann e Ludícibus (2006). Mas logo percebeu-se que não era possível enquadrar todos os artigos da amostra, sendo assim, elaborou-se o Quadro 3, que complementa as seis áreas temáticas descritas por Pohlmann e Ludícibus (2006). Adicionando-se, deste modo, mais três áreas, que são: Carga tributária, Temas didáticos e Propostas tributárias, conforme Quadro 3.

Quadro 3 Novas áreas temáticas de acordo com os artigos pesquisados

Área temática	Temas encontrados
Carga tributária	Identificação da carga tributária dos setores, utilização da DVA (Demonstração do Valor Adicionado) na demonstração da carga de impostos, carga efetiva de imposto e carga tributária na formação dos custos de produção.
Temas didáticos	Abordam temas sobre disciplinas tributárias, que questionam a percepção do aluno quanto à importância, outro foco é a aderência dos conteúdos em relação a outros cursos. Abordam também o papel da linguagem contábil para operadores do direito tributário.
Propostas tributárias	Novos modelos de tributação, como a tributação da renda pelo fluxo de caixa e a movimentação financeira como base para a contribuição social patronal.

Fonte: Dados da pesquisa

Para a classificação, na sequência, são utilizadas as seis áreas descritas por Pohlmann e Ludícibus (2006), adicionadas as três detectadas nesta pesquisa, conforme Quadro 3.

4.2 Classificação dos Artigos nas Áreas Temáticas

A classificação dos artigos nas respectivas áreas temáticas foi realizada através da leitura dos resumos, objetivos e conclusões de cada artigo, a fim de obter conhecimento e ter segurança na classificação. Deste modo, apresenta-se no Tabela 1, a quantidade de artigos por ano em cada área temática.

Tabela 1 Classificação das áreas temáticas por ano

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	TOTAL
Impacto dos tributos aos contribuintes e suas decisões					1		1	6	2	1	4	5	20 (31%)
Pesquisa Legal	2					1		1	4	1	1	1	11 (17%)
Auditoria e gestão pública			1	1	1		2			2	2	1	10 (15%)
Carga tributária				1		1	1	1	1	2		1	8 (12%)
Temas didáticos							1		1		1	1	4 (6%)
Tributação ótima e eficiência econômica dos tributos							2				1	1	4 (6%)
Aspectos macroeconômicos da tributação			1			1				1			3 (5%)
Obediência tributária						2	1						3 (5%)
Propostas tributárias										1	1		2 (3%)
TOTAL	2 3%	0 0%	2 3%	2 3%	2 3%	5 8%	8 12%	8 12%	8 12%	8 12%	10 15%	10 15%	65 (100%)

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode ser facilmente percebido no Tabela 1, que a partir do ano de 2005 houve o aumento no número de pesquisas na área, esse fenômeno pode ter ocorrido devido a disponibilidade dos artigos nos respectivos periódicos e ainda pelo aumento da preocupação com a tributação.

O tema “impacto dos tributos aos contribuintes e suas decisões” abrange os artigos que de alguma forma mostram os impactos que os tributos trazem aos contribuintes, seja pela tomada de decisão em algum momento dos negócios, ou na consequência dos tributos na estrutura organizacional. Importante ressaltar que essa área foi a que obteve o maior número de publicações, que ao todo foram 20 artigos ou 31% dos artigos como demonstrado no gráfico 1 e nos anos de 2007, 2010 e 2011 foi a que obteve a maior concentração de publicações, tendo nos últimos 3 anos representado 75% do total de publicações relacionadas ao tema. Estes resultados corroborando com os achados de Pohlmann e Ludícibus (2006).

Já a área de “pesquisa legal” apresentou 11 artigos, 17% do total sendo o segundo tema mais pesquisado. Este tema abrange as pesquisas em relação a normas, leis e constitucionalidade, fazendo parte estudos sobre planejamento tributário, conflitos entre normas tributárias e contabilidade e incentivo fiscais. O ano de 2008 foi o que ocorreu o maior número de publicações, sendo aproximadamente 36% das publicações.

Outra grande área estudada é “auditoria e gestão pública”, que totalizou 10 artigos, 15% do total, dividida em duas linhas, auditoria e comportamento das receitas tributárias. Os estudos desta área são diversificados, sendo relacionados com o comportamento das receitas tributárias e a forma de gestão, até mesmo os sistemas utilizados. Os autores Pohlmann e Ludícibus (2006) classificam artigos nessa área com os temas relacionados à auditoria e as pesquisas que auxiliam ao gestor público. Mas ao realizar as análises nos artigos pesquisados nesta presente pesquisa acrescentou-se a área de gestão pública e suas receitas, sendo esta temática uma das mais pesquisadas no Brasil.

A carga tributária é um tema adicionado a este estudo, isto porque apresenta um número significativo de publicações, que correspondem a 8 artigos, 12%. Os estudos nessa linha tratam da carga tributária, muitos deles utilizam a Demonstração do Valor Agregado (DVA) para realizar os cálculos. “Temas didáticos” é outro tópico não abordado anteriormente pela literatura, e que trata de pesquisas no meio acadêmico. Nesta área foram encontrados um total de 4 artigos.

A área de tributação ótima e eficiência econômica dos tributos, que trata de estudos sobre a eficiência dos tributos, resultou em 4 artigos distribuídos em 3 anos. As áreas de Aspectos macroeconômicos da tributação e Obediência tributária foram encontrados 3 artigos cada. A baixa publicação nestas duas áreas corrobora com o estudo de Pohlmann e Ludícibus (2006).

O tema propostas tributárias também é uma nova área que não foi discutida em estudos anteriores. Nestes estudos são apresentadas sugestões de como podem ser realizadas algumas tributações. No presente estudo identificou-se 2 artigos, que trazem propostas de mudanças na forma de tributação.

4.3 Classificação por Método de Pesquisa

Outra forma de classificação dos artigos é a abordagem de Birnberg *et al.* (1990) e Hesford *et al.* (2007), conforme descrito na metodologia. O Tabela 2 apresenta os resultados da classificação por área temática.

Tabela 2 Classificação das áreas temáticas por método de pesquisa

Áreas Temáticas	A	B	C	D	E	F	G	H	I	TOTAL
Impacto dos tributos aos contribuintes e suas decisões	2	4	4	4	1		1	2	2	20 (31%)
Pesquisa Legal	3	3	3				2			11 (17%)
Auditoria e gestão pública	3	2	3		1		1			10 (15%)
Carga tributária	3	3	1				1			8 (12%)
Temas didáticos	1	1			1			1		4 (6%)
Tributação ótima e eficiência econômica dos tributos	2		1						1	4 (6%)
Aspectos macroeconômicos da tributação	3									3 (5%)
Obediência tributária		1			2					3 (5%)
Propostas tributárias						2				2 (3%)
TOTAL	17 26%	14 22%	12 18%	4 6%	5 8%	2 3%	5 8%	3 5%	3 5%	65 (100%)

Legenda: (A) Analítica ; (B) Arquivo/documental ; (C) Caso ; (D) Experimental; (E) Campo; (F) Framework; (G) Revisão; (H) Levantamento; (I) Outros.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados do Tabela 2 apontam destaque para três métodos de pesquisa, Analítica, Arquivo/Documental e Estudo de caso, com 65% dos artigos selecionados. Os outros 5 métodos compartilham os 35% dos artigos restantes. O tema Impacto dos tributos aos contribuintes e suas decisões é o que abrange o maior número de métodos de pesquisa, a exceção fica para o Framework. Em contrapartida, o tema Propostas tributárias possui pesquisas que utilizam apenas o método Framework.

É importante ressaltar que houve dificuldade na classificação, pois alguns artigos utilizam mais de um método, então verificou-se o que método que era mais evidente em cada artigo.

As 65 publicações apresentam 145 autores, média acima de dois autores por artigo. O autor Ariovaldo dos Santos tem o maior número de publicações, tendo 5 artigos, além de outros três que apresentam 3 publicações, que são: Antonio Lopo Martinez, Marcos Antonio de Souza e Paulo Cezar de Melo Mendes. Além desses, foram encontrados outros 14 autores que tem 2 publicações cada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A área tributária é importante para a sociedade, gerando pesquisas em vários campos do conhecimento como a Economia, Direito, Administração, Contabilidade, Psicologia e a Sociologia. Cada área realiza pesquisas de acordo com seus próprios conhecimentos, abordagens e metodologias específicas.

Esta pesquisa teve como finalidade identificar quais os temas abordados no campo da pesquisa científica da área tributária sob a perspectiva de estudos realizados nas áreas de Negócio, Gestão, Contabilidade, Finanças e Administração nos periódicos qualificados pela Capes.

Dessa forma, realizou-se uma pesquisa nos periódicos recomendados pela Capes com as palavras Negócio, Gestão, Contábil, Contabilidade, Finanças e Administração no título dos referidos periódicos. Após esse procedimento identificou-se os artigos que eram relacionados à temática tributária, trazendo para o meio acadêmico, os assuntos que foram abordados em pesquisas tributárias nos últimos 12 anos, classificando-as em 9 temas.

Os resultados mostram que a área tributária possui várias ramificações e linhas de estudos, além de apresentar crescimento através dos anos. Isto ocorre possivelmente devido à carga tributária brasileira, a quantidade de tributos e as mudanças na legislação que ocorrem constantemente no país.

Um dado interessante é a preocupação dos autores de explorarem a área de impacto dos tributos aos contribuintes e as empresas, o qual representa 31% das publicações. Esse fato evidencia que a população se preocupa com a forma que os tributos afetam sua rotina. Através disso, nota-se também um aumento do interesse a esse tema ao longo dos anos, isso devido a maior divulgação e transparência pelo governo e pelas empresas que vem ocorrendo.

Os métodos de pesquisa mais utilizados evidenciam a característica da área ao pesquisar de forma analítica, arquivo documental e estudo de caso. São os métodos mais comuns e mais fáceis de estudar a área tributária, transmitindo um entendimento maior a todos que se interessarem pelo assunto.

A temática tributária é um campo muito amplo e há algumas áreas ainda não muito exploradas, como a de proposta tributária evidenciada nesse estudo, a qual obteve apenas 2 artigos publicados e bem recentes. Essa área estuda novos modelos de tributação, como a tributação da renda pelo fluxo de caixa e a movimentação financeira como base para a contribuição social patronal. Esse campo é interessante e deveria ser mais explorado pelo fato de poder trazer novas ideias para os contribuintes utilizarem e se beneficiarem.

O estudo se limita aos estudos dos periódicos classificados pelo Qualis Capes vigente em 2012, pelo nome das revistas e as palavras chaves utilizadas. Em relação a metodologias, se limita pela classificação adotadas por Birnberg *et al.* (1990) e Hesford *et al.* (2007).

Sugere-se para novos trabalhos: (i) realizar pesquisas nos eventos científicos qualificados, e identificar se há novas áreas, além de validar as do presente estudo; (ii) pesquisar artigos em periódicos internacionais; e (iii) pesquisar em mais áreas do conhecimento além das mencionadas neste estudo, como direito, sociologia e psicologia, entre outros.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. L. do. Governança Tributária é imprescindível para todos os tamanhos de empresas. **Revista Governança Tributária**, São Paulo, v. 1, n. 1, p.24-25, 2011.

AMARAL, L. M. F. do. Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária. **Revista Governança Tributária**, São Paulo, v. 1, n. 1, p.24-25, 2011.

AYERS, B. C.; JIANG, J.; LAPLANTE, S. K. Taxable Income as a Performance Measure: The effects of tax planning and Earnings Quality. *Contemporary Accounting Research*, v.26, n. 1, p.15-54, 2009. . Disponível em:

<https://www.msu.edu/~jiangj/Ayers%20et%20al.%202009%20CAR%20tax%20income.pdf>.

Acesso em: 10 mai. 2016.

ALM, J.; MCCLELLAN, C. Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective. *Kyklos*, v.65, n. 1, p.1-17, 2012. Disponível em: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6435.2011.00524.x/abstract;jsessionid=0ED6F7587BFE4790F95953E1547C12CE.f01t04?deniedAccessCustomisedMessage=&userIsAuthenticated=false>. Acesso em: 10 mai. 2016.

ARMSTRONG, C. S.; BLOUIN, J. L.; LARCKER, D. F. The incentives for tax planning. *Journal Of Accounting & Economics*, v.53 n. 1-2, p.391-411, 2012. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410111000371>. Acesso em: 10 mai. 2016

BIRNBERG, J. G.; SHIELDS, M. D.; YOUNG, S. M. The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting). *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 2 (1), 1990, p. 33-66.

CASTRO, C. M. A prática da pesquisa. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

CHEN, S, CHEN, X., CHENG, Q., SHEVLIN, T. (2010) Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics* 95, 41-61.

CUMMINGS, R. G.; MARTINEZ-VAZQUEZ, J.; MCKEE, M.; TORGLER, B. Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior and Organization*, v.70, n. 3, p.447-457, 2009. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167268109000183>. Acesso em: 10 mai. 2016.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: 4. ed. Atlas: 2007.

HANLON, M.; HEITZMAN, S. *A Review of Tax Research*, *Journal of Accounting and Economics*, Elsevier, v. 50, p. 127-178, 2010.

HESFORD, S. R.; LEE, S. H.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, S. M. Management accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, C.; A. G. HOPWOOD y M. SHIELDS (Org.). *Handbook of management accounting research*. Amsterdam: Elsevier, vol.1(1), 2007, p. 3-26.

HASSELDINE, J.; ZHUHONG, L. *More tax evasion required in new millennium*. *Crime, Law and Social Change*, Dordrecht, v. 31, n. 2, p. 91-103, 1999.

LUNKES, R. J., FERREIRA, L. F., RECH, J. D. O., & REZZIERI, T. (2014). A Legitimidade Cognitiva da Disciplina de Planejamento Tributário no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 17(2).

MAYDEW, E. L. *Empirical tax research in accounting: A discussion*. Journal of Accounting and Economics, Rochester, v. 31, p. 389-403, 2001

NAZÁRIO, N. da S.; MENDES, P. C, de M.; AQUINO, D. R. B. de. Percepção dos discentes quanto à importância do conhecimento em contabilidade tributária em instituições de ensino superior do distrito federal: um estudo empírico. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 4, n. 3, p.64-81, jul/set 2008.

OLIVEIRA, G. P. Contabilidade tributária. São Paulo: Saraiva, 2005.

POHLMANN, M. C.; DE IUDÍCIBUS, S. Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 25, n. 3, p. 57-71, 2006.

RIBEIRO, A. E. L.; MÁRIO, P. do C. Utilização de metodologia de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário: um estudo de caso. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p.107-128, out/dez. 2008.

RICHARDSON, R. J. Pesquisa Social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SEVERINO, A. J. Metodologia do trabalho científico. 23. Ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SHACKELFORD, D. A.; SHEVLIN, T. *Empirical tax research in accounting*. Journal of Accounting and Economics, Rochester, v. 31, p. 321-387, 2001.