

**CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO SOB O OLHAR DE LOTKA, BRADFORD E ZIPF**

**NATALIA GARCIA DE OLIVEIRA**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS (UFMG)

**JOSÉ ROBERTO DE SOUZA FRANCISCO**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS (UFMG)

Agradecimento à órgão de fomento:

Agradeço a Universidade Federal de Alfenas (UNIFAL) e Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) pelas contribuições na realização desta pesquisa.

# CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO SOB O OLHAR DE *LOTKA*, *BRADFORD* E *ZIPF*

## RESUMO

Este artigo tem como objetivo mapear as publicações em contabilidade tributária no Brasil no período de 2015 a 2020. Para isso, utilizou-se a técnica de análise bibliométrica, com base nas Leis de *Lotka* (1926) *Bradford* (1934) e *Zipf* (1949). Foram selecionados cinquenta e um (51) artigos pertencentes a área de contabilidade tributária, todos classificados no estrato *Qualis* A2. Assim, procedeu-se com a análise dos seguintes itens: artigos publicados, palavras-chaves, metodologia, trabalhos mais citados e perfil dos autores. A partir dos resultados foi possível verificar que: i) as revistas estão concentradas nas regiões sul e sudeste do país, ii) o periódico com maior número de publicações foi a Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC) da UFSC; iii) as pesquisas em contabilidade tributária apresentaram uma tendência de crescimento ao longo dos anos; iv) a palavra-chave mais utilizada foi *Book-Tax-Differences*; v) em relação a metodologia, houve o predomínio de pesquisas quantitativas, com aplicação modelos econométricos; vi) o trabalho mais citado foi elaborado pelo autor Dr. Antônio Paulo Machado Gomes; vii) dentre os pesquisadores analisados, predominou-se o gênero masculino; viii) o autor com o maior número de publicações foi o Dr. Antônio Lopo Martinez; ix) a maioria dos pesquisadores são formados em ciências contábeis e possuem o título de doutorado; e x) as pesquisas, normalmente, contam com a colaboração de dois, ou mais autores. Conclui-se que, embora as pesquisas na área de contabilidade tributária estejam se “consolidando”, ainda existem lacunas a serem preenchidas pelos pesquisadores.

**Palavras chaves:** Contabilidade Tributária; Bibliometria; Leis de *Lotka*, *Bradford* e *Zipf*.

## 1 INTRODUÇÃO

As pesquisas em contabilidade tributária vêm recebendo a atenção da academia, reguladores e governo. A carga tributária no Brasil figura o *ranking* das maiores do mundo, atingindo em 2020, 31,64% do Produto Interno Bruto (PIB) (Tesouro Transparente, 2021; Martinez, 2017). A complexidade do sistema tributário brasileiro é alvo de críticas, neste sentido, debates estão sendo realizados acerca de uma possível reforma tributária. A discussão concentra-se na criação do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), que constitui o mecanismo *par excellence* de neutralidade tributária. A tributação sobre bens e serviços no Brasil é feita a partir de quatro tributos, são eles: PIS, COFINS e IPI (federal), ICMS (estadual) e ISS(QN) (municipal) (Silveira, *et al.*, 2018).

No Brasil, os tributos constituem a principal fonte de renda do estado, e possui caráter compulsório. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966, art. 3º). Diante de um sistema tributário complexo e oneroso, as pesquisas em contabilidade tributária vêm ganhando notoriedade, e passa a incorporar o cenário acadêmico. Nas palavras Shackelford e Shevlin (2001), embora a pesquisa em contabilidade tributária tenha uma longa história em economia e finanças, e muitos contadores tenha se especializado em planejamento e conformidade tributária, a academia contábil demorou a adotar os impostos como uma importante área de investigação.

A matéria tributária está em evidência nos últimos anos. Para Iudícibus e Pohlmann (2007) no cenário internacional estão sendo desenvolvidos temas de grande relevância, quais sejam: obediência tributária; auditoria e gestão tributária pública; impacto dos tributos nas decisões dos contribuintes; tributação ótima; eficiência econômica dos tributos; aspectos macroeconômicos da tributação; e pesquisa legal. De forma complementar, Martinez (2017) proporciona reflexões sobre estudos relacionados à agressividade tributária. Para o autor, esta linha de estudo pode ser relevante, aos formuladores de políticas tributárias, reguladores, autoridades tributárias, diretores de empresas, investidores e pesquisadores acadêmicos.

Os estudos realizados por Shackelford e Shevlin (2001); Hanlon e Heitzman (2010); Iudícibus e Pohlmann (2007) demonstraram grande preocupação com o estabelecimento de relações interdisciplinares nesse campo de pesquisa, destacando a necessidade de interação com as demais áreas do conhecimento, tais como: administração, direito, economia, finanças, psicologia e sociologia. A matéria tributária ainda carece de muito avanço no cenário brasileiro (Iudícibus e Pohlmann, 2007). Assim, torna-se essencial a realização de estudos para diagnosticar e evidenciar os paradigmas e construtos da área tributária. É preciso compreender o desenvolvimento das pesquisas atuais e refletir sobre as tendências futuras.

Diante deste contexto, este estudo tem como objetivo mapear as publicações em contabilidade tributária no Brasil, no período de 2015 a 2020. Pretende-se responder a seguinte questão: *como a pesquisa em contabilidade tributária vem se desenvolvendo no Brasil?* Para isso, utilizou-se a análise bibliométrica, que consiste em uma técnica aplicada para aferir a difusão da produção científica sobre determinado campo do saber. Em sua aplicação utilizam-se três leis fundadoras: (i) *Lotka* (1926): que tem como intuito medir a produtividade dos cientistas; (ii) *Bradford* (1934): aplicada para avaliar a dispersão do conhecimento científico; e (iii) *Zipf* (1949): trata-se de um modelo de distribuição e frequência de palavras em um texto (Tague-Sutcliffe, 1992).

Este estudo justifica-se por promover reflexões e fornecer evidências empíricas sobre as pesquisas na área de contabilidade tributária. Ademais, destaca-se a importância da disseminação do conhecimento aos acadêmicos, governo, órgãos reguladores e profissionais. É preciso considerar que o sistema tributário brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo, assim, a realização de uma reforma tributária é relevante para o país. Neste contexto, torna-se necessário conscientizar os pesquisadores acerca da importância em discutir questões tributárias, e fornecer contribuições sobre o tema, tendo em vista que, a finalidade dos tributos está relacionada ao bem-estar social e trata-se de um interesse coletivo.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Pesquisas em Contabilidade Tributária**

A contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática, conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada (Fabretti, 2017). Questões relacionadas à tributação empresarial vêm sendo objeto de estudos em disciplinas como: administração, economia e direito, cada uma com um enfoque e uma metodologia própria. De forma complementar, surge à psicologia, e a sociologia, visto que são capazes de proporcionar explicações para o comportamento dos contribuintes (Iudícibus & Pohlmann, 2007).

Shackelford e Shevlin (2001) relatam que embora a pesquisa tributária tenha uma longa história em economia e finanças, a academia contábil demorou para adotar os impostos como uma importante área de investigação. Nos Estados Unidos, muitos estudos abordam a evasão tributária e são desenvolvidos para investigar o fenômeno e os seus determinantes.

Trata-se de uma importante linha de pesquisa relacionada à microeconomia, dedicando a explicar o que leva o contribuinte a evadir, e em que níveis a evasão ocorre (Hasseldine & Li, 1999; Pohlmann & Iudícibus, 2006). Em âmbito internacional, as pesquisas possuem perspectivas distintas e demonstram atenção ao cumprimento de obrigações fiscais, a influência do comportamento dos indivíduos, além de estudos voltados para a relação entre a remuneração de executivos e o planejamento tributário (Folster *et al.*, 2016).

Hanlon e Heitzman (2010) apresentam uma análise sobre as perspectivas da pesquisa tributária, abordando quatro áreas da literatura, quais sejam: (i) o papel informativo da despesa de impostos de renda relatada para a contabilidade; (ii) elisão fiscal corporativa; (iii) tomada de decisão corporativa; (iv) investimento; (v) estrutura de capital; (vi) forma organizacional; e (vii) impostos na precificação de ativos. O estudo Shackelford e Shevlin (2001) concentra-se no desenvolvimento da pesquisa empírica em “*income-tax*”. São detalhadas três grandes áreas de pesquisa: (i) a coordenação de fatores tributários e não tributários; (ii) os efeitos dos impostos sobre o preço dos ativos; (iii) a tributação do comércio multijurisdicional (internacional e interestadual). Adicionalmente, os autores discutem questões sobre a utilização de metodologias a serem aplicadas no campo de pesquisa.

No Brasil, as pesquisas na área tributária começaram a se desenvolver, porém muitos pontos obscuros ainda precisam de investigação, principalmente, considerando a complexidade do sistema tributário (Araújo & Leite Filho, 2017; Martinez, 2017). Iudícibus e Pohlmann (2007) realizaram uma análise epistemológica da pesquisa tributária, apresentando uma proposta de abordagem interdisciplinar, considerando os seguintes temas: (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; e (vi) pesquisa legal.

Martinez (2017) analisou a literatura sobre a agressividade tributária. Para o autor, existe um crescente interesse de pesquisas sobre este tema. A agressividade tributária e o planejamento tributário obtiveram destaque nos últimos anos devido à combinação de fatores políticos, econômicos e tecnológicos que impulsionaram o foco do interesse público para as decisões corporativas, em especial, aquelas relacionadas à tributação.

Os seguintes temas foram destacados por Martinez (2017): (i) identificação dos determinantes da agressividade tributária; (ii) influência da governança corporativa e da estrutura de propriedade e controle empresarial na agressividade tributária; (iii) potenciais consequências econômico-financeiras da agressividade tributária; (iv) *proxies* empíricas existentes para mensurar a agressividade tributária; (v) grau de conformidade entre os lucros contábeis e dos lucros tributários; (vi) vinculação da agressividade tributária com o risco fiscal, e a relação com as escolhas contábeis (Guenther *et al.*, 2017; Wilde & Wilson, 2018)

Em síntese, as pesquisas analisadas contribuem para um *overview* sobre a possibilidade de realizar pesquisas em contabilidade tributária no Brasil. É preciso considerar que ainda, existem lacunas a serem preenchidas. De forma geral, temas relevantes foram abordados pelos autores, além disso, foram desenvolvidas propostas para a realização estudos. Assim, cabe aos pesquisadores a tarefa de contribuir para a disseminação do conhecimento.

## 2.2 Bibliometria e Leis

A bibliometria é uma técnica quantitativa e estatística que utiliza índices de produção e disseminação do conhecimento científico. A técnica surgiu em decorrência da necessidade de estudar e avaliar as atividades de produção e comunicação científica, assim, leis empíricas foram desenvolvidas para compreender o comportamento da literatura. Em síntese, trata-se de uma análise quantitativa da informação (Tague-Sutcliffe, 1992; Araújo, 2006; Fonseca, 2013).

A bibliometria foi conhecida originalmente, como bibliografia estatística. O termo foi criado por *Otlet* em 1934. Contudo, sua popularização só ocorreu em 1969. A diferença primordial entre a bibliografia e a “bibliometria” consiste no método, já que a segunda prioriza os métodos quantitativos aos discursivos. A análise bibliométrica pode ser realizada mediante a utilização de três leis clássicas, quais sejam: Lei de *Lotka* (1926); Lei de *Bradford* (1934); e Lei de *Zipf* (1949) (Nicolas & Ritchie, 1978; Vanti, 2002; Araújo, 2006).

A Lei de *Lotka* foi construída a partir de um estudo que utilizou a contagem de autores presentes no *Chemical Abstracts*, entre 1909 e 1916. *Lotka* descobriu que uma larga proporção da literatura científica é produzida por um pequeno número de autores. Assim, a partir desta lei é possível investigar a produtividade de autores, em disciplinas distintas (Urbizagástegui Alvarado, 2002; Araújo, 2006).

A Lei de *Bradford* (1934) concentra-se na análise de um conjunto de periódicos. O objetivo é descobrir a extensão na qual, artigos sobre um determinado tema surgem em periódicos que são destinados a outros assuntos. Ademais, aplica-se essa a análise para avaliar a dispersão dos estudos científicos. Alguns trabalhos têm sido realizados para identificar o *core list*, ou seja, os núcleos de periódicos mais produtivos de uma determinada área (Cooper *et al.*, 1993; Araújo, 2006).

A Lei de *Zipf* (1949) descreve a relação entre palavras em um determinado texto, bem como, a ordem dessas palavras. A partir dessa lei são analisadas palavras distintas, e a frequência em que ocorrem. Para o autor, existe uma regularidade fundamental na seleção e uso das palavras, sendo que, um pequeno número de palavras é utilizado de forma frequente. *Zipf* (1949) também abordou o princípio do menor esforço, ou seja, existe uma economia no uso de palavras e a utilização não será dispersa, pelo contrário, uma mesma palavra vai ser usada muitas vezes. As palavras mais usadas indicam o assunto do documento.

Na área de contabilidade tributária, poucos estudos consideraram a utilização da análise bibliométrica. O estudo de maior destaque foi desenvolvido por Eloy Junior *et al.* (2013), os autores tiveram como objetivo identificar o estado da arte em contabilidade tributária, a partir das pesquisas apresentadas em eventos de contabilidade no Brasil.

No Quadro 1, estão sintetizados os estudos bibliométricos encontrados na área de contabilidade tributária. Ao total, foram identificados apenas 04 (quatro). Para isso, utilizou-se a *Google Acadêmico*. O período de maior abrangência foi de 1980 a 2017, contemplando no trabalho de Santos e Rezende (2019).

Quadro 1: Síntese dos estudos bibliométricas em contabilidade tributária

Autores	Objetivo	Periódicos	Conclusões
Santos e Rezende (2019)	Diagnosticar os paradigmas e os construtos nas pesquisas em contabilidade e tributação.  <b>Período:</b> 1980 a 2017	Análise dos 50 artigos científicos mais citados da base de dados <i>Web of Science</i> .	(i) as pesquisas em contabilidade tributária têm crescido e se consolidado ao longo das últimas décadas; (ii) o paradigma predominante é o positivismo; (iii) a revista científica que mais publicou pesquisas em <i>tax avoidance</i> foi a <i>The Accounting Review</i> .
Carvalho Almeida <i>et al.</i> (2017)	Analisar o panorama da produção científica sobre contabilidade tributária nos principais periódicos brasileiros.  <b>Período:</b> 2009 a 2014	Contabilidade, Administração e Economia com Qualis/CAPES igual ou superior a B3.	(i) as pesquisas em contabilidade tributária são ainda incipientes, e com qualidade mediana; (ii) grande parte dos autores publicam de forma ocasional; (iii) a relação entre autores mostrou a existência de pequenas redes de cooperação científica. (iv) a rede de cooperação entre as instituições de ensino detalhou uma grande malha de colaboração, destacando-se UNB, USP e UFPB.

Folster <i>et al.</i> (2016)	Identificar quais os temas abordados no campo da pesquisa científica da área tributária nos periódicos qualificados pela CAPES. <b>Período:</b> 2000 a 2011	Periódicos vinculados CAPES, qualificados em A1, A2, B1, B2 e B3.	(i) há um crescimento nas publicações na área tributária, sendo identificadas 09 (nove) áreas temáticas; (ii) as áreas mais estudadas são: impacto nos tributos, pesquisa legal, auditoria e gestão pública; (iii) no que se refere às abordagens metodológicas, destacaram-se: analítico, arquivo/documental e caso.
Eloy Junior <i>et al.</i> (2013)	Identificar o estado da arte da contabilidade tributária segundo as pesquisas apresentadas nos eventos de contabilidade no Brasil. <b>Período:</b> 1989 a 2011	Artigos oriundos de periódicos mantidos por programa de pós-graduação em contabilidade e eventos científicos classificados como E1.	(i) A área de contabilidade tributária representou cerca de 1% das publicações; (ii) o padrão <i>Lotka</i> , revelou que em torno de 78,5% dos autores publicaram apenas um artigo; (iii) os três autores mais prolíficos foram: Luiz Antônio Abrantes, Mauro Fernandes Gallo e Carlos Alberto Pereira.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Após proceder com a análise dos resultados, evidenciados no Quadro 1, observa-se que a realização de estudos na área de contabilidade tributária, ainda é incipiente no Brasil, porém, os estudos sinalizam para o crescimento e consolidação, com predominância do paradigma positivista. Destaca-se que as publicações são realizadas por autores heterogêneos e pequenas redes de cooperação. Para Hanlon e Heitzman (2010) a multidisciplinaridade da investigação tributária é algo excitante, mas, difícil de realizar, visto que é necessário o acompanhamento de estudos tributários em contabilidade, finanças, economia e direito, além da utilização de diferentes disciplinas e perspectivas.

### 3 METODOLOGIA

O estudo é caracterizado como descritivo, quantitativo, com utilização da bibliometria, compreendida como uma técnica analítica, que aplica de forma sistematizada, métodos estatísticos e matemáticos para aferir a difusão da produção científica sobre determinado campo do saber (Tague-Sutcliffe, 1992).

A amostra da pesquisa totalizou 51 (cinquenta e um) artigos nacionais publicados na área de contabilidade tributária, no período de 2015 a 2020 (Ver Nota 1). O período de análise foi definido a partir da pesquisa de Machado *et al.*, que tiveram como objetivo analisar as publicações de 2009 a 2014. Foram considerados os periódicos relacionados à área de ciências contábeis, classificados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), no estrato *Qualis A (quadriênio 2013-2016)*. O *Qualis* é um conjunto de procedimentos utilizados para estratificação da qualidade da produção intelectual dos programas de pós-graduação, divididos em oito estratos, em ordem decrescente de valor A1, A2, B1, B2, B3, B4, B5 e C (*Qualis*, 2021). A coleta dos dados foi dividida em três (03) passos, conforme Figura 1:

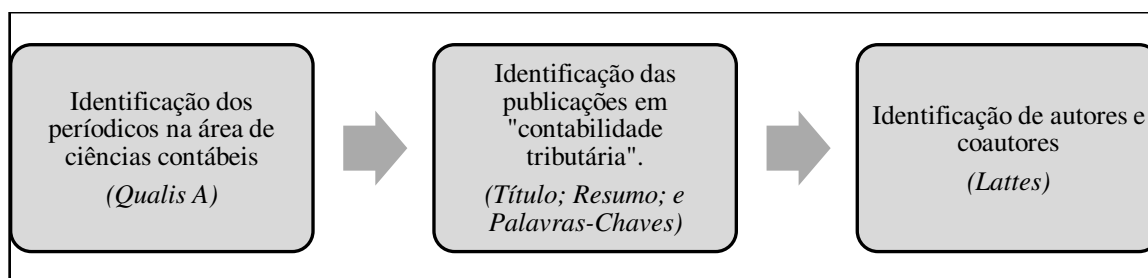


Figura 1: Síntese do processo realizado para a coleta de dados.

Fonte: Dados da pesquisa.

*Passo 1: identificação dos periódicos na área de contabilidade:* realizou-se uma consulta na Plataforma Sucupira (quadriênio 2013-2016) nas áreas de avaliação de administração pública e de empresas, ciências contábeis e turismo. A partir desta busca, foram encontrados oito (8) periódicos: 1) *Advances in Scientific and Applied Accounting*; 2) *Brazilian Business Review*; 3) *Contabilidade Vista & Revista*; 4) *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*; 5) *Revista Contabilidade & Finanças*; 6) *Revista Contemporânea de Contabilidade*; 7) *Revista de Contabilidade e Organizações*; 8) *Revista Universo Contábil*.

*Passo 2: identificação dos artigos publicados na área de contabilidade tributária:* após a identificação dos periódicos, conforme descrito no passo 1, procedeu-se com a análise individual de cada publicação. Tendo em vista a grande quantidade de termos que podem estar relacionados à área de contabilidade tributária, optou-se pela análise individualizada do título e das palavras-chaves (um a um). Baseando-se nesses critérios, os estudos foram “classificados” ou “não classificados” no grupo “contabilidade tributária”.

*Passo 3: identificação dos autores:* os autores foram identificados a partir da *Plataforma Lattes*, um sistema de currículos acadêmicos mantido pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ). Os seguintes itens foram analisados: gênero, formação, titulação e afiliação dos autores.

Os dados foram organizados com o auxílio do *Microsoft Excel*®.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

De posse dos dados, a análise foi realizada com aplicação da técnica estatística descritiva. Neste estudo foram consideradas as seguintes características das publicações: Análises dos periódicos; Análise dos artigos; Análise da metodologia; Análise dos trabalhos mais citados e, por último, a Análise dos autores.

### 4.1 Análise dos periódicos

A análise dos periódicos está baseada na Lei de *Bradford* (1964), a qual busca analisar a dispersão das publicações. Para a realização da análise foram considerados os periódicos, o número de publicações, a instituição de ensino e o Estado. Os periódicos disponíveis na área de ciências contábeis estão relacionados no Quadro 3.

Quadro 3: Análise dos periódicos na área de ciências contábeis.

Periódicos	Publicações	Instituição	Estado
Advances in Scientific and Applied Accounting	09	ANPCONT	São Paulo
Contabilidade Vista & Revista	05	UFMG	Minas Gerais
Revista Contabilidade & Finanças	08	USP	São Paulo
Revista Contemporânea de Contabilidade	14	UFSC	Santa Catarina
Revista de Contabilidade e Organizações	04	FEA-RP/USP	São Paulo
Revista Universo Contábil	11	FURB	Santa Catarina
<b>Total</b>	<b>51</b>		

Siglas: Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCON); Faculdade de Economia, Administração Contabilidade e Atuária (FEA-USP); Universidade de São Paulo (USP); Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG); Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); Universidade Regional de Blumenau (FURB).

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao total, foram localizados oito (08) periódicos na área de ciências contábeis classificados no *Qualis A2*, todos eles estão concentrados nas regiões sul e sudeste do país. Os periódicos *Brazilian Business Review* e *Revista Brasileira de Gestão de Negócios* foram

excluídos da análise, pois não foram identificados estudos classificados na área de contabilidade tributária. Ao total, foram encontradas cinquenta e uma (51) publicações. O Estado com maior número de publicações foi Santa Catarina (25), seguido por São Paulo (21), e, Minas Gerais (05). As pesquisas em contabilidade tributária foram destaque na Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC), com quatorze (14) publicações. A RCC é publicada pela Universidade Federal de Santa Catarina, com periodicidade trimestral.

## 4.2 Análise dos artigos

A análise dos artigos foi realizada a partir da Lei de Zipf (1949). Para a identificação dos trabalhos publicados na área de contabilidade tributária procedeu-se com a análise individual do título e das palavras-chaves (um a um), para cada publicação. Os itens analisados foram: ano de publicação, palavras-chaves, metodologia aplicada e trabalhos mais citados. A evolução das publicações pode ser visualizada na Figura 1.

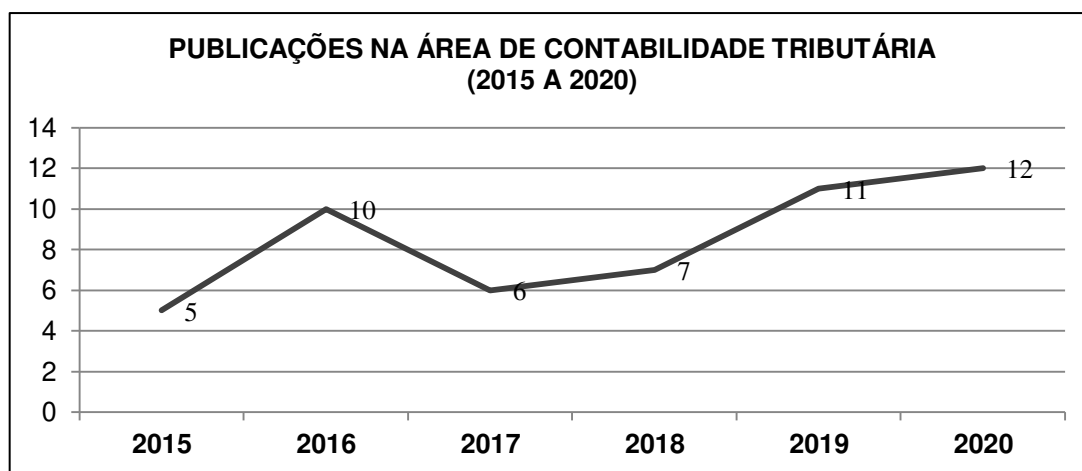


Figura 1 - Evolução das publicações de 2015 a 2019.

Fonte: Dados da pesquisa

O ano de 2020 apresentou o maior número de publicações, com um total de doze (12) trabalhos. Por outro lado, o menor número de publicações ocorreu nos anos de 2015 e 2017. Ademais, percebe-se que a partir de 2018 houve uma tendência de crescimento no número de publicações (aproximadamente 57%, de 2018 para 2019). Os achados podem sinalizar maior interesse dos pesquisadores pela área tributária. Conforme Shackelford e Shevlin (2001) a pesquisa tributária possui uma longa história em economia e finanças, porém, a academia contábil demorou a adotar os impostos como uma área importante de investigação.

### 4.2.1 Análise das palavras-chaves

Ao total foram encontradas cento e oitenta e sete (187) palavras-chaves. As palavras-chaves mais frequentes estão ilustradas na Figura 2. O critério utilizado para a seleção foi baseado na frequência de repetições. Conforme Lei de Zipf (1949) a palavra mais frequente indica o tema central do assunto. As palavras-chaves utilizadas pelos autores foram: *Book tax differences (BTD)*; Planejamento tributário; Agressividade fiscal; *Effective tax rate (ETR)*; Evasão fiscal; Contabilidade tributária; Governança corporativa; *IFRS*; Incentivos fiscais; *Tax avoidance*; Teoria da agência; Tributação; Ativos fiscais diferidos; Gerenciamento tributário; Restrição financeira; e *Tax aggressiveness*. Os resultados podem ser visualizados na Figura 2.



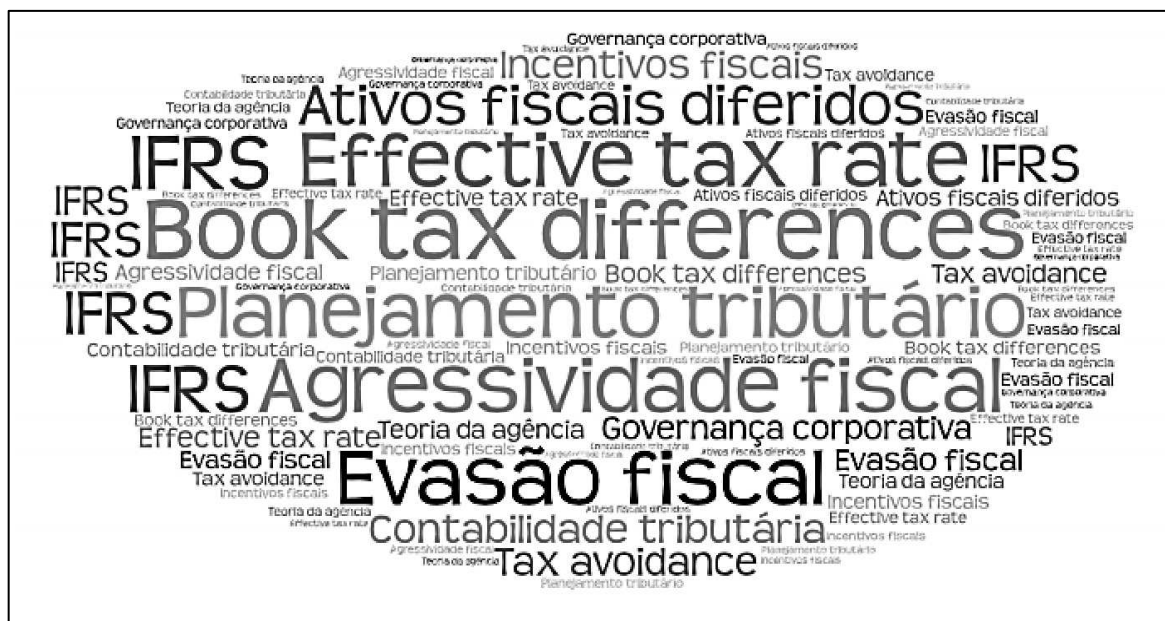


Figura 2 – Nuvem de palavras-chaves  
 Fonte: Dados da pesquisa.

A expressão mais frequente foi *Book-tax-difference (BTD)*, que apareceu onze (11) vezes. A *BTD* consiste na diferença entre o lucro contábil e o lucro tributável (Ferreira, *et al.*, 2012; Halon & Heitzman, 2010). O tema foi abordado no Brasil por Formigoni *et al.* (2009), e teve como objetivo conhecer a composição da diferença entre os resultados contábeis e o resultado tributável nas companhias abertas brasileiras.

Outra pesquisa relacionada ao *Book-tax-difference (BTD)* foi desenvolvida por Ferreira *et al.* (2012) trata-se de um tema recorrente na literatura contábil nas últimas décadas, destacando duas áreas: gerenciamento de resultados (*Earnings management*), e as divergências entre o lucro contábil e lucro tributável (*Book-tax-differences*). Um dos motivos para a grande quantidade de pesquisas nessas áreas está relacionado à relevância dos usuários das informações contábil, ou seja, acionistas e governo (Shackelford & Shevlin, 2001; Hanlon & Heitzman, 2010; Graham *et al.*, 2012, Ferreira *et al.*, 2012).

#### 4.2.3 Análise da metodologia

Para análise da metodologia foram considerados a natureza metodológica e abordagem utilizada. Nas pesquisas em contabilidade tributária observa-se o predomínio das pesquisas quantitativas, com abordagem positivista e utilização de modelos econométricos. Dos cinquenta e um (51) artigos analisados, quarenta e três (43) são positivistas, sendo que, trinta e nove (39) utilizaram modelos econométricos; dois (02) aplicaram teste de média; e dois (02) optaram pela análise envoltória de dados. Os achados são similares ao trabalho de Santos e Rezende (2019) que realizaram uma pesquisa utilizando a base de dados *Web Of Science*. No Quadro 4 estão relacionadas as metodologias utilizadas.

Quadro 4: Metodologias aplicadas as pesquisas

Metodologia	Quantidade	Percentual
Pesquisa quantitativa	43	84%
Pesquisa qualitativa	05	10%
Pesquisa qualitativa-quantitativa	03	6%
<b>Total</b>	<b>51</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da década de 1970, a pesquisa positivista passou a ser o paradigma dominante, buscando respostas para a questão “o que os gestores fazem?”. Esta abordagem se caracteriza pela utilização de modelos estatísticos sofisticados, associados a um grande volume de dados (Major, 2017; Ryan *et al.* 2018). Apesar da grande disseminação, o positivismo é alvo de críticas por alguns pesquisadores. Neste caso, a pesquisa assume a realidade como algo bem mais simples do que se apresenta, procurando isolar as relações entre as variáveis observadas do contexto em que existem, e estudando-as de forma independente. Outro pilar que se assentam as críticas ao positivismo trata-se do rigor utilizado pelos pesquisadores, estes, buscam hierarquizar a qualidade e demonstrar a superioridade do trabalho (Major, 2017).

Por outro lado, a pesquisa qualitativa foi utilizada em baixa escala. Foram localizados apenas 05 (cinco) publicações. Dentre as técnicas aplicadas, destacam-se: i) análise de conteúdo; ii) análise do discurso; iii) ensaio teórico e iv) *survey*. Para Richardson e Peres (2017) os estudos qualitativos são capazes de descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

A partir da análise metodológica aplicada nos trabalhos, observa-se que as pesquisas em contabilidade tributária acompanham a abordagem positivista, com a utilização de modelos estatísticos. Não obstante, ressalta-se a importância do desenvolvimento de pesquisas qualitativas, tornando possível a observação e identificação das práticas empresariais e comportamentais na área de contabilidade tributária.

#### 4.2.4 Análise dos trabalhos mais citados

Para analisar os trabalhos mais citados realizou-se uma busca no *Google Acadêmico* no dia 25 de julho de 2021 (limite de submissão). Assim, procedeu-se com a elaboração de um *ranking* contendo os dez (10) trabalhos mais citados. O Quadro 5 sintetiza os autores, ano da publicação, título do artigo, periódico e número de citações. Ressalta-se que, ao apurar o último colocado, dois trabalhos possuíam o mesmo número de citações, assim, optou-se por manter o mais recente.

Quadro 5: Trabalhos mais citados a partir do *Google Scholar*.

<b>Autores / Ano</b>	<b>Título do Artigo</b>	<b>Periódico</b>	<b>Citações</b>
Gomes (2016)	Características da governança corporativa como estímulo à gestão fiscal	Revista Contabilidade & Finanças	46
Rezende <i>et al.</i> (2018)	Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas.	Revista Universo Contábil	37
Kajimoto e Nakao (2018)	Persistência do lucro tributável com a adoção das <i>IFRS</i> no Brasil.	Contabilidade Vista & Revista	27
Martinez <i>et al.</i> (2019)	<i>Sarbanes Oxley act and taxation: a study of the effects on the tax aggressiveness of Brazilian firms.</i>	Contabilidade Vista & Revista	23
Martinez <i>et al.</i> (2016)	<i>Book tax differences, earnings persistence and tax planning before and after the adoption of IFRS in Brazil.</i>	Advances in Scientific and Applied Accounting	22
Cabello e Pereira (2015)	Efeitos das práticas de tributação do lucro na <i>Effective tax rate (ETR)</i> : uma abordagem da teoria das escolhas contábeis.	Advances in Scientific and Applied Accounting	20

Jordão, <i>et al.</i> (2015)	Um caleidoscópio de perspectivas sobre o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.	Revista Contemporânea de Contabilidade	17
Fonseca e Costa (2017)	Fatores determinantes das <i>Book tax differences</i> .	Revista de Contabilidade e Organizações	17
Marques, <i>et al.</i> (2016)	Relevância do conteúdo informacional das <i>book tax differences</i> para previsão de resultados futuros: evidências de países-membros da América Latina.	Revista Contabilidade & Finanças	17
Oliveira <i>et al.</i> (2017)	Razão da não utilização de incentivos fiscais à inovação tecnológica da lei do bem por empresas brasileiras.	Revista Contemporânea de Contabilidade	15

Fonte: Dados da pesquisa

O trabalho mais citado na área de contabilidade tributária foi desenvolvido pelo Dr. Antonio Paulo Machado Gomes, publicado em 2016. O autor teve como objetivo verificar se as características de governança corporativa, tais como: remuneração paga à diretoria executiva, segregação entre *Chairman e CEO*, e independência e composição do conselho de administração, influenciam o gerenciamento tributário das empresas brasileiras.

De forma geral, os trabalhos mais citados abordam temas relacionados a agressividade tributária, diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável (*BTD*), gerenciamento tributário, incentivos fiscais, persistência do lucro tributável, práticas de tributação, e sistema público de escrituração digital (SPED).

#### 4.1. Análise dos Autores

A análise dos autores teve como alicerce a Lei de *Lotka* (1926). Os itens analisados foram: autores, gênero, formação, titulação e afiliação. Ao total, foram identificados cem (100) autores, desses, 87% apresentaram apenas uma publicação na área de contabilidade tributária. Embora haja uma tendência de crescimento das pesquisas, esse resultado pode sinalizar a ausência de estímulos por parte dos pesquisadores. Os achados são similares ao estudo de Eloy Junior *et al.* (2013), que encontraram um percentual de 78,5%.

Considerando o perfil dos autores, houve o predomínio de publicações pelo gênero masculino, ou seja, 71% das publicações são desenvolvidas por homens, o que necessita de investigações. Em relação à quantidade de autores por publicação, observa-se que a maior parte das pesquisas contam com a participação de pelo menos dois autores, ressaltando a importância de parcerias nas publicações. O número de autores por artigo pode ser visualizado na Figura 4.

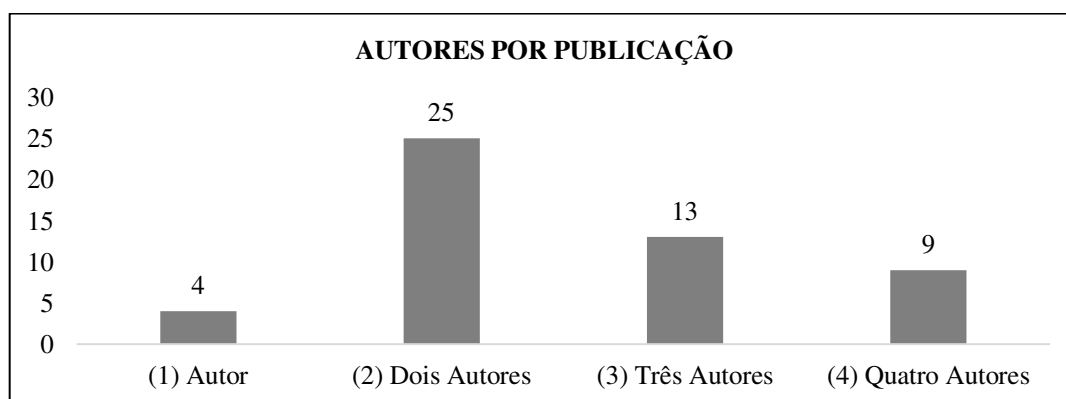


Figura 4 – Quantidade de autores por publicação.

Fonte: Dados da pesquisa.

Para conhecer o perfil dos autores foram consultados os currículos cadastrados na da Plataforma *Lattes*. Assim, optou por selecionar os autores que tiveram mais de uma publicação no período de 2015 a 2020. O critério estabelecido foi baseado na recorrência de publicações. A análise contemplou o nome do autor, quantidade de estudos realizados, formação, titulação e afiliação. Os resultados estão descritos no Quadro 6.

Quadro 6: Número de estudos por autor (2015 a 2020).

<b>Autores (as)</b>	<b>Estudos</b>	<b>Formação</b>	<b>Titulação</b>	<b>Afiliação</b>
Amaury Jose Rezende	04	Ciências contábeis	Pós-Doutorado	FEA-USP/RP
Antônio Carlos Brunozi Júnior	04	Ciências contábeis	Doutorado	UFV
Antônio Lopo Martinez	10	Ciências contábeis, administração e economia	Pós-Doutorado	FUCAPE
Clóvis Antônio Kronbauer	03	Ciências contábeis	Doutorado	UNISINOS
Marcelo Álvaro da Silva Macedo	02	Administração	Doutorado	UFRJ
Marta Cristina Pelucio Grecco	02	Ciências contábeis	Doutorado	FIPECAFI
Otavio Gomes Cabello	02	Ciências contábeis	Pós-Doutorado	UNICAMP
Pablo Rogers Silva	02	Ciências contábeis e economia	Doutorado	UFU
Patrícia de Souza Costa	05	Ciências contábeis	Doutorado	UFU
Paulo Amilton Maia Leite Filho	02	Economia	Doutorado	UFPB
Robério Dantas de França	02	Ciências contábeis	Doutorado	UFPB
Silvio Hiroshi Nakao	02	Ciências contábeis e administração	Pós-Doutorado	FEA-USP/RP
Tiago Wickstrom Alves	02	Economia	Doutorado	UNISINOS

**Siglas:** Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEA-USP/RP); Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE); Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI); Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS); Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP); Universidade Federal da Paraíba (UFPB); Universidade Federal de Uberlândia (UFU); Universidade Federal de Viçosa (UFV) Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação à formação, houve o predomínio do curso de ciências contábeis. Para a titulação, todos os autores possuem doutorado e, apenas quatro, cursaram Pós-Doutorado, são eles: (i) Amaury José Rezende; (ii) Marcelo Álvaro da Silva Macedo; (iii) Otavio Gomes Cabello; (iv) Silvio Hiroshi Nakao. Em relação à afiliação, existe a presença de heterogeneidade, ou seja, os autores são afiliados a instituições distintas.

Em relação à produtividade, enfatiza-se a atuação do Professor Dr. Antônio Lopo Martinez, com dez (10) publicações. O autor é afiliado à FUCAPE *Business School* e vem sendo referência no desenvolvimento de pesquisas na área de contabilidade tributária. Em segundo lugar, em número de publicações, está a Professora Dr. Patrícia de Souza Costa. A pesquisadora é afiliada a Universidade Federal de Uberlândia (UFU), possui doutorado na área de ciências contábeis e pós-doutorado pela FEA-RP/USP.

Adicionalmente, verifica-se que 62% das publicações elencadas no Quadro 6 estão concentradas em cinco autores, são eles: Amaury Jose Rezende; Antônio Carlos Brunozi Júnior; Antônio Lopo Martinez; Clóvis Antônio Kronbauer; e Patrícia de Souza Costa. Os achados confirmam o estudo de *Lotka* (1926), o qual afirma que, uma larga proporção da literatura científica é produzida por um pequeno número de autores.

## 5 Considerações Finais

Este artigo teve como objetivo mapear as publicações em contabilidade tributária no Brasil no período de 2015 a 2020. Para isso, utilizou-se a técnica de análise bibliométrica, com a utilização das Leis de *Lotka* (1926) *Bradford* (1934) e *Zipf* (1949). A análise

concentrou-se nos seguintes itens: Análise dos periódicos; Análise dos artigos; e Análise dos autores. Assim, foram selecionados os periódicos nacionais na área de ciências contábeis, classificados no *Qualis A*.

A amostra final totalizou cinquenta e uma (51) publicações. A partir dos resultados foram identificados oito (08) periódicos nas regiões sul e sudeste do país. No entanto, dois não apresentaram publicações na área de contabilidade tributária. A partir de 2018 verifica-se uma tendência de crescimento nas publicações. Em relação à análise das palavras-chaves, a mais utilizada foi *Book-tax-differences*. Na metodologia, houve o predomínio das pesquisas quantitativas, com abordagem positivista e utilização de modelos econométricos. Dentre os trabalhos analisados, aquele com maior número de citação foi desenvolvido por Antonio Paulo Machado Gomes, Doutor em Controladoria e Contabilidade pela UFMG.

Em relação à análise dos autores, àquele com maior número de publicações foi o Professor Dr. Antonio Lopo Martinez. Com base na análise dos autores, infere-se que a maior parte das publicações é desenvolvida pelo gênero masculino, o que necessita de investigações. A formação predominante dos autores foi em ciências contábeis e a titulação, doutorado. Apenas quatro autores cursaram o pós-doutorado.

Assim, conclui-se que as pesquisas na área de contabilidade tributária ainda são incipientes no Brasil. Embora estejam em ascensão, carecem de cuidados por parte dos pesquisadores. Ressalta-se que o sistema tributário brasileiro é altamente complexo, vivenciamos um período em que debates acerca da reforma tributária são iminentes. Dessa forma, fomentar discussões sobre tributos no Brasil é fundamental, tendo em vista, a presença de fatores relevantes, quais sejam: i) a elevada carga tributária, considerando a “qualidade” dos serviços públicos prestados; ii) a desigualdade na distribuição de renda; iii) o ambiente institucional marcado pela corrupção; e iv) a complexidade do sistema tributário.

Como limitações desta pesquisa considera-se o viés de seleção amostral, bem como, a delimitação do período estudado. Ademais, é preciso se ater aos critérios estabelecidos para a seleção dos estudos, o qual buscou contemplar a maior parte das publicações. Ressalta-se que as limitações apresentadas não comprometem os resultados e nem invalidam a pesquisa, porém não cabem generalizações. Para pesquisas futuras sugere-se ampliar a amostra, o período de análise, e o estrato *Qualis*. Adicionalmente, estudos utilizando a técnica de bibliometria podem ser realizados em periódicos internacionais. Outra abordagem relevante seria a interdisciplinar, ou seja, analisar as publicações relacionadas às áreas de administração, direito e economia. Finalizando, lança-se a seguinte questão: *quais são os fatores motivacionais para o desenvolvimento de pesquisas na área de contabilidade tributária no Brasil?*

## REFERÊNCIAS

- Araújo, C. A. (2006). Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. *Em Questão*, 12(1), 11-32.
- Araújo, R. D. M., & Leite Filho, P. A. M. (2017). Análise da relação entre o nível de agressividade fiscal e a rentabilidade das empresas da BM&FBovespa e NYSE. *In Anais do Congresso Anpcont*, Belo Horizonte, MG, Brasil (Vol. 11).
- Bradford, S. C. (1934). Sources of information on specific subjects. *Engineering*, 137, 85-86.
- Brasil (1966). *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996*. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm).

- Cabello, O. G., & Pereira, C. A. (2015). Efeitos das práticas de tributação do lucro na effective tax rate (ETR): uma abordagem da teoria das escolhas contábeis. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 356-373.
- Carvalho Almeida, L. F., Machado, M. R. R., de Souza Machado, L., & Zanolla, E. (2017). Análise bibliométrica da produção científica brasileira em contabilidade tributária. *ConTexto*, 17(35).
- Cooper, R. B., Blair, D., & Pao, M. (1993). Communicating MIS research: a citation study of journal influence. *Information Processing & Management*, 29(1), 113-127.
- Eloy Junior, A. C. C., Soares, S. V., & Casagrande, M. D. H. (2014). A produção científica brasileira sobre contabilidade tributária em periódicos e eventos no período de 1989-2011. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 6(1).
- Fabretti, L. C. (2017). *Contabilidade Tributária*. 16ª edição. São Paulo: Editora Atlas.
- Ferreira, F. R., Martinez, A. L., Costa, F. M. D., & Passamani, R. R. (2012). Book-tax differences y gestión de resultados en el mercado de acciones de Brasil. *Revista de Administração de Empresas*, 52(5), 488-501.
- Folster, A., da Silveira, T. P., Ferreira, L. F., & Lunkes, R. J. (2016). Pesquisa empírica em contabilidade tributária: um panorama das pesquisas tributárias no Brasil. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 6(2).
- Fonseca, E. N. (2013). *Bibliometria: teoria e prática*. In *Bibliometria: teoria e prática* (pp. 141-141).
- Fonseca, K. B. C., & de Souza Costa, P. (2017). Fatores determinantes das *book-tax differences*. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(29), 17-29.
- Formigoni, H., Antunes, M. T. P., & Paulo, E. (2009). Diferença entre o lucro contábil e lucro tributável: uma análise sobre o gerenciamento de resultados contábeis e gerenciamento tributário nas companhias abertas brasileiras. *BBR-Brazilian Business Review*, 6(1), 44-61.
- Gomes, A. P. M. (2016). Características da governança corporativa como estímulo à gestão fiscal. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27(71), 149-168.
- Graham, J. R., Raedy, J. S., & Shackelford, D. A. (2012). Research in accounting for income taxes. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 412-434.
- Guenther, D. A., Matsunaga, S. R., & Williams, B. M. (2017). Is tax avoidance related to firm risk? *The Accounting Review*, 92(1), 115-136.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hasseldine, J., & Li, Z. (1999). More tax evasion research required in new millennium. *Crime, Law and Social Change*, 31(2), 91-104.

- Iudícibus, S., & Pohlmann, M. C. (2007). Classificação interdisciplinar da pesquisa tributária. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 1(1), 30-47.
- Jordão, R. V. D., Silva, M. S., Brasil, H. G., & Vasconcelos, M. C. R. L. (2015). Um caleidoscópio de perspectivas sobre o sistema público de escrituração digital-SPED. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(26), 119-140.
- Kajimoto, C. G. K., & Nakao, S. H. (2018). Persistência do lucro tributável com a adoção das IFRS no Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, 29(1), 130-149.
- Lotka, A. J. (1926). The frequency distribution of scientific productivity. *Journal of the Washington Academy of Sciences*, 16(12), 317-323.
- Major, M. J. (2017). O positivismo e a pesquisa alternativa em contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 28(74), 173-178.
- Marques, A. V. C., Costa, P. D. S., & Silva, P. R. (2016). Relevância do conteúdo informacional das Book-Tax Differences para previsão de resultados futuros: evidências de países-membros da América Latina. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27, 29-42.
- Martinez, A. L. (2017). Agressividade tributária: um *survey* da literatura. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 11, 106-124.
- \_\_\_\_\_, de Souza, T. B. T., & Monte-Mor, D. S. (2016). Book-tax differences, earnings persistence and tax planning before and after the adoption of IFRS in Brazil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 162-180.
- \_\_\_\_\_, Ribeiro, A. C., & Funchal, B. R. U. N. O. (2015). The Sarbanes Oxley Act and taxation: a study of the effects on the tax aggressiveness of Brazilian firms. *In Anais do Congresso da USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil (Vol. 15).
- Nicholas, D., & Ritchie, M. (1978). *Literature and bibliometrics*. C. Bingley.
- Oliveira, O. V., Zaba, E. F., & Forte, S. H. A. C. (2017). Razão da não utilização de incentivos fiscais à inovação tecnológica da lei do bem por empresas brasileiras. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(31), 67-88.
- Pohlmann, M. C., & de Iudícibus, S. (2006). Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 25(3), 57-71.
- Qualis (2021). *O que é Qualis periódicos?* Recuperado de: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/index.jsf;jsessionid=aaF-dbiQsAUk860t5sku7XGf.sucupira-218>.
- Rezende, A. J. (2015). *Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

- Richardson, R. J., & Peres, J. A. (2017). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Ryan, G. (2018). Introduction to positivism, interpretivism and critical theory. *Nurse Researcher*, 25(4), 41-49.
- Santos, R. B., & Rezende, A. J. (2019). Os paradigmas e construtos em contabilidade tributária: tendências e oportunidades de pesquisa. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 13(2), 39-61.
- Shackelford, D. A., & Shevlin, T. (2001). Empirical tax research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), 321-387.
- Silveira, F. G., Passos, L., & Guedes, D. R. (2018). Reforma tributária no Brasil: por onde começar? *Saúde em Debate*, 42, 212-225.
- Tague-Sutcliffe, J. (1992). An introduction to informetrics. *Information Processing & Management*, 28(1), 1-3.
- Tesouro Transparente (2021). *Carga tributária do governo geral*. Recuperado de: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>.
- Urbizagástegui Alvarado, R. (2002). A Lei de Lotka na bibliometria brasileira. *Ciência da Informação*, 31, 14-20.
- Vanti, N. A. P. (2002). Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Ciência da Informação*, 31, 369-379.
- Wilde, J. H., & Wilson, R. J. (2018). Perspectives on corporate tax planning: Observations from the past decade. *The Journal of the American Taxation Association*, 40(2), 63-81.
- Zipf, G. K. (1949). *Human behavior and the principle of least effort: An introduction to human ecology*.

## NOTAS

Nota 1: em virtude da limitação de páginas, não foi possível disponibilizar a relação dos cinquenta e um (51) artigos analisados nesta pesquisa. Dessa forma, caso necessário, o pedido poderá ser feito aos autores.