

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ROBERTA PEREIRA DOS SANTOS

**PRODUÇÃO CIENTÍFICA BRASILEIRA SOBRE CONTABILIDADE
TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DAS PUBLICAÇÕES SOBRE O TEMA NO
CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE E
CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**PATO BRANCO
2015**

ROBERTA PEREIRA DOS SANTOS

**PRODUÇÃO CIENTÍFICA BRASILEIRA SOBRE CONTABILIDADE
TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DAS PUBLICAÇÕES SOBRE O TEMA NO
CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE E
CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis, do Departamento de
Ciências Contábeis, da Universidade
Tecnológica Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^a. MSC. Marivânia Rufato
da Silva.

**PATO BRANCO
2015**



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

Título do Trabalho de Conclusão de Curso

Produção Científica Brasileira sobre Contabilidade Tributária: Análise das Publicações sobre o Tema no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade

Nome do Aluno: **Roberta Pereira dos Santos**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 20 horas e 30 minutos, no dia 09 de outubro de 2015 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).

Marivânia Rufato da Silva
Profa. Marivânia Rufato da Silva
Orientadora

Paula Renata Blonski
Profa. Paula Renata Blonski
Avaliador - UTFPR

Prof. Ricardo Adriano Antonelli
Avaliador UTFPR

AGRADECIMENTOS

É difícil relacionar em poucas palavras, todas as pessoas que de algum modo se fazem presentes em nossa vida. Por isso, primeiramente agradeço de coração a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha vida e da minha formação.

Aos meus queridos pais, José e Herminia, meu irmão Renato e meu namorado Roberto. Agradeço-os pelo incentivo, apoio incondicional, e compreensão pelos momentos de minha ausência, dedicados ao estudo, fazendo-se entender, que o futuro é feito da dedicação no presente.

A querida orientadora deste trabalho, Msc. Marivânia, pelo apoio e dedicação a sua elaboração. Obrigada por dedicar muito do seu tempo, para me transmitir conhecimento. Empenhou-se, com esforço e atenção nas revisões, e sempre com paciência e muita simpatia me ajudou a concluir esta pesquisa. As suas orientações foram muito valiosas.

Agradeço aos meus colegas de classe, com certeza futuros excelentes profissionais, especialmente a Debora pela ajuda e companheirismo nesse período. E o que dizer a você Maria? Obrigada pela linda amizade construída nestes quatro anos de curso.

Agradeço a esta universidade pela oportunidade. E a todos os professores do Curso de Ciências Contábeis, por me proporcionar conhecimentos, nesse processo de formação profissional.

E finalmente agradeço a Deus, por tornar possível a realização destes agradecimentos, por ter me dado uma família maravilhosa, bons amigos, saúde e força para superar as dificuldades. “Por isso, lutar, conquistar, vencer e até mesmo cair e perder, e o principal, viver é o meu modo de agradecer sempre”.

RESUMO

SANTOS, Roberta Pereira dos; **Produção Científica Brasileira Sobre Contabilidade Tributária: Análise das Publicações Sobre o Tema no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. 2015. 91 f. Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2015.

A Contabilidade tributária é um ramo antigo da contabilidade, sendo considerada complexa, em razão das numerosas e rápidas mudanças na legislação e normas. Diante disso, este trabalho busca responder à seguinte pergunta de pesquisa: Qual é a situação atual de desenvolvimento das pesquisas sobre Contabilidade Tributária publicadas no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (CCC-USP) e no Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade (CIC-USP)? No intuito de responder a pergunta da pesquisa, apresenta-se por objetivo geral, identificar a situação atual de desenvolvimento das pesquisas sobre contabilidade tributária publicadas nos referidos congressos. Por meio de um processo estruturado foram selecionados 29 artigos alinhados ao tema. E, com base nestes, foi realizado um estudo exploratório-descritivo com abordagem qualitativa e quantitativa, sendo utilizado a coleta de dados secundários. Acrescenta-se que esta pesquisa consiste em um trabalho teórico ilustrativo, com o emprego de análise bibliométrica e análise de conteúdo. A análise bibliométrica evidenciou, no portfólio bibliográfico, que: (i) os autores mais prolíferos foram Carlos Alberto Pereira, Mauro Fernando Gallo, Amaury José Rezende e Antônio Lopo Martinez; (ii) a rede de colaboração confirmou a relevância destes autores; (iii) quanto a instituição foi possível verificar que a USP apresenta maior participação na temática; (iv) a palavra-chave mais utilizada foi “tributos”; (v) o ano de 2014 foi o mais representativo. Na primeira etapa da análise de conteúdo, constatou-se, que a maioria dos autores não deixam explícito o enquadramento metodológico, então, por meio da análise do enquadramento dos 29 artigos, foi possível identificar que prevalecem os trabalhos exploratórios, práticos, com coleta de dados secundária, abordagem do problema quantitativa e que utilizam a análise documental. Na segunda etapa buscou-se analisar nestes trabalhos os objetivos e principais resultados, sugestões para futuras pesquisas e restrições. Quanto aos temas: (i) 31% dos trabalhos abordaram temas ligados aos “custos e impactos dos tributos”; (ii) 28% consistiu em “legislação tributária”; (iii) os demais assuntos, “planejamento tributário”, “percepção e ética”, “administração tributária”, ambos se apresentaram com 14%. O tópico mais sugerido para futuras pesquisas foi a aplicação de seus estudos em amostras diferentes da estudada. A restrição mais evidenciada foi o fato de não ser possível a generalização dos resultados encontrados. Assim, conclui-se que as pesquisas em contabilidade tributária apresentam-se discretas.

Palavras-chave: Contabilidade Tributária; Análise Bibliométrica; Análise de Conteúdo; Congresso USP;

ABSTRACT

SANTOS, Roberta Pereira dos; **Brazilian Scientific Production About Tax Accounting: Publications Analysis About Tema in USP Controllershship and Accounting Congress and Congress USP Scientific Initiation in Accounting.** 2015. 91 f. Completion of course work in Accounting - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2015.

Tax accounting is and old accounting's branch, considered complex because of the fast and numerous changes at legislation and norms. Thus, this work seeks for answer the following research question: What is the current situation of development of researches about Tax Accounting published at Congress USP of Controllershship and Accounting (CCC-USP) and at Scientific Research in Accounting's USP Congress (CIC-USP)? In order to answer the research question there is as main goal to identify the current situation of development of researches about Tax Accounting published at these said congress. Through a structured process, 29 articles related to the theme were selected. And, based on them, an exploratory and descriptive study was accomplished with a qualitative and quantitative approach, using secondary data collection. Besides, this research consists in an illustrative theoretic work, by using bibliometric analysis and content analysis. The bibliometric analysis highlited, at the bibliometric portfolio, that: (i) the most prolific authors were Carlos Alberto Pereira, Mauro Fernando Gallo, Amaury José Rezende and Antônio Lopo Martinez; (ii) the collaboration network confirmed these author's relevance; (iii) concerning to the institution, it was possible to check that USP has bigger participation in the theme; (iv) the most used keyword was "taxes"; (v) 2014 was the most representative year. At the first stage on content analysis it was found that most authors did not explicit the methodological framework. So, through the framework's analysis of the 29 articles, it was possible to identify that the exploratory and practical works with secondary data collection and quantitative problem approach are predominate, and that it is used documentary analysis. At the second stage it was seek for analyze the goals and main results at these works, as well as suggestions and restrictions to the future researches. About the themes: (i) 31% of the works approach themes related to "costs and impacts of taxes"; (ii) 28% were about "tax law"; (iii) the others topics "tax planning", "perception and ethics", "tax administration" had 14%. The most suggested topic to future research was the application of their studies in different samples from this one studied. The most evident restriction was the fact that it is not possible to generalize the found results. Therefore, it is concluded that the surveys at Tax Accounting are discrete.

Keywords: Tax Accounting; Bibliometric analysis; Content analysis; USP Congress;

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1 – Enquadramento Metodológico da Pesquisa..... | 28 |
| Figura 2 - Processo de Seleção dos Artigos para Compor o Portfólio Bibliográfico da Pesquisa..... | 31 |
| Figura 3 – Número de Artigos Resultantes da Segunda Etapa de Seleção do Portfólio | 33 |
| Figura 4 – Número de Artigos Resultantes da terceira etapa de seleção do portfólio | 33 |
| Figura 5 - Processo para Análise Bibliométrica..... | 34 |
| Figura 6 - Enquadramento Metodológico para Análise de Conteúdo | 35 |
| Figura 7 - Processo para Primeira Etapa da Análise de Conteúdo | 37 |
| Figura 8 - Rede de Colaboração dos Autores do Portfólio Bibliográfico..... | 40 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 – Competência para Instituir Impostos Segundo a Constituição | 18 |
| Quadro 2 – Principais Contribuições Sociais Vigentes..... | 18 |
| Quadro 3 – Quadro Sinótico da Contabilidade Tributária..... | 20 |
| Quadro 4 - Classificação da Pesquisa Tributária: Principais Questões..... | 22 |
| Quadro 5 – Custos e Impactos dos Tributos | 54 |
| Quadro 6 – Legislação Tributária | 58 |
| Quadro 7 – Planejamento Tributário | 61 |
| Quadro 8 – Percepção e Ética | 63 |
| Quadro 9 – Administração Tributária..... | 65 |
| Quadro 10 – Sugestões para futuras pesquisas | 70 |
| Quadro 11 – Restrições das Pesquisas que Compõem o Portfólio..... | 72 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|---|----|
| Gráfico 1 – Principais Autores do Portfólio Bibliográfico | 39 |
| Gráfico 2 – Principais Universidades Ligadas aos Autores do Portfólio Bibliográfico. | 42 |
| Gráfico 3 – Palavras-chave de Destaque nos Artigos do Portfólio Bibliográfico..... | 44 |
| Gráfico 4 – Análise Temporal..... | 45 |
| Gráfico 5 – Enquadramento Metodológico dos Artigos do Portfólio Bibliográfico..... | 46 |
| Gráfico 6 – Natureza do Objetivo | 47 |
| Gráfico 7 – Natureza do Trabalho | 48 |
| Gráfico 8 – Coleta de Dados | 49 |
| Gráfico 9 – Abordagem do Problema | 49 |
| Gráfico 10 – Instrumento de Pesquisa | 50 |

LISTA DE ABREVIATURAS

| | |
|-----------|---|
| CCC-USP | Congresso USP de Controladoria e Contabilidade |
| CIC-USP | Congresso USP de Iniciação Científica |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| FEARP-USP | Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto – Universidade de São Paulo |
| INSS | Instituto Nacional de Seguro Social |
| SPELL | <i>Scientific Periodicals Electronic Library</i> |
| SRF | Secretaria da Receita Federal |
| STN | Sistema Tributário Nacional |
| IAS | <i>International Accounting Standards</i> |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| COFINS | Contribuição para Financiamento da Seguridade Social |
| LRF | Lei de Responsabilidade Social |
| IR | Imposto de Renda |
| CSLL | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido |
| IFRS | <i>International Financial Reporting Standards</i> |
| SPED | Sistema Público de Escrituração Digital |
| ICMS | Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual |
| BTD | <i>Book Tax Difference</i> |
| PIB | Produto Interno Bruto |
| FASB | <i>Financial Accounting Standards Board</i> |
| IES | Instituição de ensino Superior |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 10 |
| 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO..... | 10 |
| 1.2 OBJETIVO | 12 |
| 1.2.1 <i>Objetivo Geral</i> | 12 |
| 1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i> | 12 |
| 1.3 JUSTIFICATIVA, RELEVÂNCIA E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA | 13 |
| 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO..... | 14 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 15 |
| 2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA | 15 |
| 2.1.1 <i>Surgimento e Evolução do Sistema Tributário</i> | 15 |
| 2.1.2 <i>Legislação Tributária e Sua Aplicação</i> | 16 |
| 2.1.3 <i>Conceitos e Objetivos da Contabilidade Tributária</i> | 20 |
| 2.1.4 <i>A Matéria Tributária como um Campo de Estudo</i> | 21 |
| 2.2 ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA | 23 |
| 2.3 ANÁLISE DE CONTEÚDO..... | 25 |
| 3 METODOLOGIA DA PESQUISA | 28 |
| 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO | 28 |
| 3.2 PROCEDIMENTOS PARA SELEÇÃO DA LITERATURA PARA O REFERENCIAL TEÓRICO..... | 29 |
| 3.3 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS..... | 30 |
| 3.3.1 <i>Procedimentos para Seleção do Portfólio Bibliográfico</i> | 31 |
| 3.3.2 <i>Procedimentos para Análise Bibliométrica</i> | 34 |
| 3.3.3 <i>Procedimentos para Análise de Conteúdo</i> | 34 |
| 4 RESULTADOS | 38 |
| 4.1 RESULTADOS DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA..... | 38 |
| 4.1.1 <i>Autores</i> | 38 |
| 4.1.2 <i>Rede de colaboração</i> | 40 |
| 4.1.3 <i>Principais Universidades</i> | 42 |
| 4.1.4 <i>Palavras-chave</i> | 43 |
| 4.1.5 <i>Análise Temporal</i> | 45 |
| 4.2 ANÁLISE DE CONTEÚDO..... | 46 |
| 4.2.1 <i>Análise do Enquadramento Metodológico dos Artigos do Portfólio Bibliográfico</i> 46 | |
| 4.2.2 <i>Análise das Características do Portfólio Bibliográfico</i> | 51 |
| 4.2.2.1 <i>Objetivos e principais resultados dos artigos do portfólio bibliográfico</i> | 52 |
| 4.2.2.2 <i>Sugestões para futuras pesquisas e restrições apresentadas nos artigos do portfólio bibliográfico</i> | 67 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 74 |
| REFERÊNCIAS | 77 |
| APÊNDICES | 84 |
| Apêndice A –Artigos Que Compõem o Portfólio Bibliográfico | 84 |
| Apêndice B– Autores Que Compõem o Portfólio Bibliográfico | 86 |
| Apêndice C – Palavras-Chave dos Artigos Portfólio Bibliográfico | 87 |

1 INTRODUÇÃO

O capítulo da introdução está estruturado em seis seções e abordará (i) contextualização; (ii) problema de pesquisa; (iii) objetivo geral; (iv) objetivos específicos; (v) justificativa, relevância e delimitação; e por fim, (vi) a estrutura do trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A área tributária é alvo de discussões no cenário global. No nível internacional o debate versa sobre o balanceamento entre tributos diretos e indiretos e a evasão fiscal. No Brasil, em razão da elevada carga tributária, debate-se principalmente a reforma tributária, envolvendo questões como a distribuição das receitas tributárias entre os entes da federação e a eliminação da cumulatividade de alguns tributos (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006).

O sistema tributário brasileiro é considerado complexo, e por sua vez, acaba gerando desembolsos financeiros desnecessários e insegurança por parte do contribuinte quanto ao cumprimento ou não de todas as exigências do fisco. Essa insegurança ocorre em razão da quantidade de tributos, normas e obrigações acessórias, visto que são aproximadamente 80 tributos arrecadados entre taxas, impostos e contribuições de melhoria, 93 obrigações acessórias e 300 normas editadas todos os anos (ESNOLDE *et al.*, 2009).

Iudícibus e Pohlmann (2008) afirmam que nunca a sociedade esteve tão atenta e crítica às modificações na legislação tributária, especialmente aquelas que elevam a carga tributária e criam novas obrigações de caráter formal aos contribuintes. Para o profissional que atua no nível estratégico das empresas, o conhecimento ligado a área tributária é cada vez mais necessário, pois as organizações estão valorizando as habilidades de trabalhar os tributos para que os mesmos façam a diferença na produção e preço dos produtos (ESNOLDE, 2009).

Sendo assim, empresas de diversos ramos de atividades buscam cada vez mais a lucratividade, por meio das técnicas de contabilidade e mais especificamente pelo uso de uma das suas importantes ramificações a contabilidade tributária (MACHADO; ESTEVES; MACHADO, 2013). Segundo Araújo Neto e Silva (2009), a contabilidade não deve ser restringida ao usuário. Dessa forma o profissional contábil deve executar as obrigações tributárias da entidade, não atendo-se meramente as exigências do fisco.

Por sua vez, a Contabilidade Tributária apresenta grande complexidade, pelo fato de englobar políticas que se destacam no cenário econômico pela sua onerosidade e diferenciação, além da velocidade de alteração nas leis e práticas tributárias. Assim, verifica-se a necessidade de produções científicas para tratar do tema no contexto nacional e internacional, não só no meio acadêmico, mas também na aplicação da contabilidade tributária na prática (YOSHITAKE, 2012).

Nesse sentido, destaca-se a importância da criação de congressos, seminários e eventos científicos, como forma de incentivo por parte das IES para a produção do conhecimento. A Universidade de São Paulo (USP) contribui e incentiva à produção científica, por meio dos Congressos USP de Controladoria e Contabilidade (CCC-USP) e de Iniciação Científica (CIC-USP), sendo que esses eventos disponibilizam um espaço privilegiado para os alunos desenvolverem e apresentarem suas pesquisas (ENSSLIN; SILVA, 2008).

Nas últimas décadas, acompanhando o crescimento da ciência é notória a necessidade de avaliação dos estudos. Essas avaliações têm por finalidade a obtenção das informações acerca da quantidade, qualidade e avanço da área pesquisada, bem como, a definição do desenvolvimento obtido pelas várias disciplinas da ciência (VANTI, 2002).

Uma das técnicas de avaliação da produção científica amplamente aplicada no contexto atual é a bibliometria. Segundo Guedes e Borschiver (2005, p. 15) a bibliometria “é uma ferramenta estatística que permite mapear e gerar diferentes indicadores de tratamento e gestão da informação e do conhecimento”, principalmente de conhecimentos tecnológicos e científicos, assim como a produtividade, que é fundamental para melhorar o conhecimento das comunidades científicas.

Contudo, para a compreensão da ciência, a análise bibliométrica deve ser acompanhada de pesquisas qualitativas que auxiliam na interpretação e abrangência

dos resultados (CARDOSO *et al.*, 2005). Uma das abordagens qualitativas mais recorrentes é a análise de conteúdo (MADERA *et al.*, 2011). “A análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise de comunicações, que tem como objetivo ultrapassar as incertezas e enriquecer a leitura dos dados coletados” (MOZZATO; GRZYBOVSKI, 2011, p. 734).

Esse breve cenário dá a noção da importância da temática tributária, juntamente com a relevância das técnicas de análise da ciência.

Diante do exposto, a pergunta que orienta esta pesquisa é: Qual é a situação atual de desenvolvimento das pesquisas sobre Contabilidade Tributária publicadas no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (CCC-USP) e no Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade (CIC-USP)?

1.2 OBJETIVO

1.2.1 Objetivo Geral

No intuito de responder a pergunta de pesquisa, apresenta-se por objetivo geral identificar a situação atual de desenvolvimento das pesquisas sobre contabilidade tributária publicadas no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (CCC-USP) e no Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade (CIC-USP).

1.2.2 Objetivos Específicos

Com a finalidade de atingir o objetivo geral, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos:

- 1) Identificar artigos alinhados ao tema da contabilidade tributária no CCC-USP e CIC-USP para compor o portfólio bibliográfico que servirá de base para a análise.
- 2) Realizar análise bibliométrica dos artigos do portfólio bibliográfico para mapear os principais autores, a rede de colaboração existente entre eles, as principais universidades, as palavras-chave mais utilizadas e a evolução temporal das publicações.
- 3) Realizar análise de conteúdo do portfólio selecionado para evidenciar o enquadramento metodológico adotado nas pesquisas, os objetivos e resultados alcançados, bem como as restrições e sugestões para futuras pesquisas.

1.3 JUSTIFICATIVA, RELEVÂNCIA E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo justifica-se por contribuir com a comunidade acadêmica, comunidade científica, e com a área prática da contabilidade tributária.

A contribuição com a comunidade acadêmica acontece no processo de abordagem dos objetivos e resultados dos trabalhos analisados, bem como as restrições e sugestões para futuras pesquisas. Por meio desta, é possível detectar as falhas e pontos fortes relativos às matérias publicadas. Dessa forma, novos pesquisadores e estudantes da área podem utilizar o processo e os resultados dessa revisão, pois este, contempla uma grande quantidade de dados e informações desenvolvidas sobre o tema, podendo ser o ponto de partida para novas pesquisas em contabilidade tributária.

Quanto a contribuição com a comunidade científica voltada à contabilidade tributária, esta ocorre por apresentar um procedimento de busca estruturado para selecionar publicações alinhadas ao tema. Adicionalmente, a pesquisa contribui para apresentar o enquadramento metodológico dominante dos estudos, e também verificar os objetivos, resultados das pesquisas, bem como as restrições e sugestões para futuros estudos sobre a contabilidade tributária tratados na literatura.

A contribuição prática da pesquisa é verificada no âmbito das empresas, pois demonstra aos gestores atraídos pelo assunto, a literatura expressiva para realizar novas práticas de contabilidade tributária, que podem cooperar para a melhoria da administração das suas organizações.

Adicionalmente, contribui com a comunidade empresarial, pois por meio da apresentação da literatura direcionada, os mesmos podem observar tendências da contabilidade tributária. Torna-se possível a implementação de mudanças que auxiliaram na busca pela economia tributária e conseqüente melhores resultados.

Com relação às limitações, este estudo possui as seguintes:

- A base de dados para seleção dos trabalhos e o período de publicação dos artigos são respectivamente o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no período de 2001 a 2014 e o Congresso USP de Iniciação Científica no período de 2004 a 2014.

- A amostra a ser analisada será composta por artigos da área de contabilidade tributária, sendo que através do *Google Acadêmico* foi possível identificar o reconhecimento científico.

- Na bibliometria serão analisadas apenas algumas variáveis.

- A análise de conteúdo tende a evidenciar questões dos trabalhos determinados *a priori*, como o assunto, restrições e sugestões da matéria analisada.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Quanto a estrutura, a pesquisa está organizada em cinco capítulos. O primeiro apresenta a introdução, objetivo geral e específico, a justificativa, a delimitação e a estrutura do trabalho. No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico que contém os três eixos da pesquisa: contabilidade tributária; análise bibliométrica; e análise de conteúdo. A metodologia da pesquisa encontra-se no terceiro capítulo, o qual apresenta o enquadramento metodológico, procedimentos para revisão da literatura, a coleta e a análise dos dados. Os resultados da pesquisa são apontados no quarto capítulo. E no quinto e último capítulo, encontram-se as considerações finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentados os eixos teóricos da pesquisa: (i) contabilidade tributária; (ii) análise bibliométrica; e, (iii) análise de conteúdo.

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Nessa seção são abordados: (i) o surgimento e evolução do sistema tributário; (ii) a legislação tributária e sua aplicação; (iii) conceitos e objetivos da contabilidade tributária; e, (iv) a matéria tributária como um campo de estudo.

2.1.1 Surgimento e Evolução do Sistema Tributário

O tributo tem origem antiga e está associado a evolução humana e a formação das primeiras sociedades. O relato mais antigo conhecido acerca da arrecadação de tributos é uma placa de 2.350 a.C., que refere a cobrança de impostos e leis abusivas, funcionários corruptos e o confisco de bens para o rei Urukagina da cidade-estado de Lagash, localizada entre os rios Tigre e Eufrates (BRASIL, 2014).

No Brasil, os tributos surgiram na época das descobertas e das primeiras expedições (1500-1532). Isso porque a Coroa Portuguesa exigia que os extratores pagassem o quinto do pau-brasil, ou seja, a quinta parte do produto da venda da madeira, assim como de drogas, especiarias, metais e pedras preciosas, sendo essas uma das primeiras manifestações tributárias (BRASIL, 2014).

A vinda da família real de Portugal para o Brasil ocasionou a ampliação das despesas para os cofres públicos e em decorrência disso, houve o aumento nas alíquotas, bem como a criação de novos tributos (BRASIL, 2014). Adicionalmente, foram abertos os portos para o comércio com as nações amigas, incrementando-se o comércio interno e externo (TRISTÃO, 2003).

O Brasil herdou do período colonial, uma estrutura tributária precária na sua fase pós independência (TRISTÃO, 2003), sendo que nesse período a principal fonte de arrecadação eram os impostos sobre o comércio exterior. O imposto de importação em alguns períodos chegou a atingir 2/3 do total da arrecadação (VARSANO, 1996).

De acordo com Varsano (1996) com a constituição de 1934, os estados passaram a ter competência para instituir impostos de vendas e consignações, e os municípios passaram a decretar tributos. A constituição de 1946 trouxe poucas mudanças ao Sistema Tributário Nacional (STN), sendo realizada uma redistribuição das arrecadações entre União, Estados e Municípios e criados dois novos impostos: imposto sobre selo municipal e o imposto de indústrias e profissões.

A constituição de 1967 teve por base a reforma tributária da década de 1966 (TRISTÃO, 2003). Essa reforma acarretou o aumento da carga tributária, a instituição de novos tributos e a grande concentração de recursos para a União, prejudicando estados e municípios que se tornaram dependentes de transferências de recursos (COSTA, 2008).

Cabe destacar que o Código Tributário Nacional (CTN), que institui as normas gerais do direito tributário, estabelecido em 1966, foi originado em 1953 por meio do anteprojeto de lei preparado pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional e mandado ao Congresso Nacional em 1954 (MACHADO; ESTEVES E MACHADO, 2013).

Segundo Varsano (1996), a principal característica da evolução do sistema tributário brasileiro é a lentidão. Adicionalmente, Santiago e Silva (2006) afirmam a sua complexidade, onerosidade e ineficiência, apresentando-se com vários tributos que são arrecadados nas três esferas do governo, sendo que da cobrança total, 70% está no âmbito federal, 26% no estadual e 4% no municipal (SANTIAGO; SILVA, 2006).

2.1.2 Legislação Tributária e Sua Aplicação

O Estado é financiado em grande parte por meio de tributos (ARAÚJO NETO; SILVA, 2009). Dessa forma, por meio da Lei nº 5.172 de 1966 foi criado o Sistema

Tributário Nacional (STN) o qual dispõe sobre as definições de tributos, suas espécies, bem como o fato gerador, obrigações, decadência, competência tributária, e as normas gerais de legislação tributária. O STN é regido pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, leis complementares, resoluções do Senado Federal. Também nos limites das referentes competências, em leis federais, estaduais e municipais (BRASIL, 1966).

Assim sendo, os tributos são definidos pelo Código Tributário Nacional como: “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, p. 60).

Os tributos são classificados em impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966). Segundo o Código Tributário Nacional em seu art. 16, o imposto “é a espécie de tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica” (BRASIL, 1966, p. 62).

Em contrapartida, as taxas cobradas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios são efetivadas mediante a uma contraprestação por parte do ente público. De acordo com o art. 77 do CTN, as taxas “têm como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. (BRASIL, 1966, p. 72).

Já a contribuição de melhoria, é instituída segundo o art. 81 do CTN, “para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária” (BRASIL, 1966, p. 72), e apresenta como limites individual o aumento do valor do imóvel beneficiado e limite total a despesa efetivada (BRASIL, 1966).

A Constituição Federal não cria tributos, mas outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos. O Estado Brasileiro delega a cada esfera de governo o poder de instituir impostos, taxas (em razão do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos) e contribuições de melhoria que decorrem de obras públicas.

No Quadro 1 encontra-se a demonstração das competências tributárias quanto aos impostos de acordo com a Constituição Federal.

| Competência | Impostos |
|-------------------------------|--|
| União | II – Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros IE – Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados IR - Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza IPI - Impostos sobre produtos industrializados IOF- Impostos sobre operações financeiras ITR - Impostos sobre a propriedade territorial rural |
| Estados e Distrito Federal | ITCD - Impostos de transmissão <i>causa mortis</i> e doação de quaisquer bens ou direitos ICMS - Impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços IPVA - Impostos sobre a propriedade de veículos automotores |
| Municípios e Distrito Federal | IPTU - Impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana ITBI - Impostos sobre a transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis ISS - Impostos sobre serviços de qualquer natureza |

Quadro 1–Competência para Instituir Impostos Segundo a Constituição Federal

Fonte: Brasil (2008)

De igual forma, a Constituição Federal permite à União instituir as contribuições sociais de domínio econômico e categorias profissionais (BRASIL, 2008).

São apresentadas no Quadro 2, as principais contribuições sociais vigentes, todas de competência da União.

| Competência | Contribuição |
|-------------|--|
| União | COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social PIS/PASEP- Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - CSLL- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Contribuição para o Seguro Social incidente sobre folha de pagamento (empregado / empregador) e sobre o trabalho autônomo |

Quadro 2–Principais Contribuições Sociais Vigentes

Fonte: Brasil (2008)

Quanto à administração tributária, o Brasil apresenta uma pluralidade de órgãos, consequência da sua ordenação federativa de organização política. A Secretaria da Receita Federal (SRF) é o órgão principal, sendo responsável pelo controle de todos os tributos de competência da União e das principais contribuições sociais para a Seguridade Social. O Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) é responsável pela administração das contribuições sociais incidentes sobre o trabalho. O Distrito Federal, Estados e Municípios possuem administração tributária própria. (BRASIL, 2008).

Servem de apoio para as administrações tributárias os mecanismos de “terceirização” de tarefas-meio, como por exemplo, o recebimento de tributos por meio

da rede bancária, e a “retenção na fonte”, notoriamente os referentes aos rendimentos do trabalho e do capital (BRASIL, 2008).

A arrecadação de tributos é concentrada na União e Estados, que depois transferem parte do que arrecadam de forma direta e indireta. A forma direta consiste apenas em transferir parte do que se arrecadou. Já na forma indireta, precisa-se de fundos com parcelas de arrecadação de um apontado imposto, que posteriormente serão repassados (MERLO; PERTUZATTI, 2005).

Quanto às formas de tributação federal de Pessoas Jurídicas tem-se: simples, lucro real, lucro presumido e arbitrado. Dentre essas, as empresas podem por opção ou determinação legal escolher o regime tributário que as compete. Essa escolha deve ser feita de forma cautelosa, pois este define a forma que a empresa irá ser tributada pelo Fisco, podendo resultar em benefícios relevantes ou ônus (MERLO; PERTUZATTI, 2005).

Para Santiago e Silva (2006), os tributos que oneram o setor produtivo não se limitam apenas ao recolhimento em si das alíquotas que incidem sobre as receitas, mas também, o controle de todas as atividades acessórias que consomem tempo e recursos das entidades e demandam de responsabilidade dos envolvidos com a gestão da empresa, principalmente dos responsáveis pela controladoria e contabilidade. A estimativa é que existam em torno de sessenta e um tributos entre contribuições, impostos e taxas, e em torno de noventa e cinco obrigações acessórias ligadas ao fisco (SANTIAGO; SILVA, 2006).

Adicionalmente, tem-se como consequências importantes, a perda de competitividade do produtor brasileiro no mercado nacional e internacional e também a desigualdade na repartição do ônus tributário entre diferentes contribuintes (SANTIAGO; SILVA, 2006, p.32).

Para Esnolde *et al.* (2009), obter o conhecimento de boa parte do STN é preciso para todo o cidadão. Pois, além da carga tributária já ser elevada, os brasileiros desinformados estão sujeitos a desembolsar mais valores de seus tributos erroneamente. O Brasil conta com um sistema tributário oneroso e com uma estrutura que traz insegurança em relação a estar ou não cumprindo com as obrigações do fisco.

2.1.3 Conceitos e Objetivos da Contabilidade Tributária

A Contabilidade, segundo Marion (2005, p. 26), “é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas”. Oliveira (2009, p. 5) corrobora afirmando que a contabilidade “desenvolveu processos próprios com a finalidade de estudar e controlar os fatos que podem afetar as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma entidade”.

Pelo fato da contabilidade controlar e estudar o patrimônio das entidades, essa passou a ser utilizada pela fiscalização dos tributos (ARAÚJO NETO; SILVA, 2009). Pela necessidade de gerir grande quantidade de tributos, surge uma das maiores provocações da contabilidade e da controladoria brasileira, a contabilidade tributária como ramo de auxílio à gestão (OLIVEIRA, 2009).

Fabretti (1999, p. 25) define a contabilidade tributária como: “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”.

Casprek (2010) complementa afirmando que a contabilidade tributária além de apurar e estudar os fatos geradores e os pagamentos de tributos é responsável pela aplicação adequada das legislações tributárias de forma a precaver a entidade de possíveis sanções fiscais.

No senso comum, o papel da Contabilidade Tributária é distorcido, pois muitos entendem que sua função é apenas apurar tributos e gerar as guias para o recolhimento (MIOLA; ÁVILA; MALAQUIAS, 2012).

No Quadro 3 é demonstrado o quadro sinótico da contabilidade tributária.

| Quadro Sinótico da Contabilidade Tributária | |
|--|--|
| Conceito | Ramo da Contabilidade aplicada cujo objetivo é adequar as demonstrações financeiras contábeis e a legislação tributária |
| Objeto | Apurar e demonstrar os resultados econômicos (contábeis) com exatidão, conciliando o cálculo dos tributos com os parâmetros fixados pela legislação tributária |
| Método | Planejamento Tributário Planejamento Contábil Controle Contábil |

Quadro 3–Quadro Sinótico da Contabilidade Tributária.
Fonte: Adaptado Fabretti (1999)

Verifica-se que Fabretti (1999) tanto no conceito como no objetivo citou a adequação dos cálculos e demonstrações contábeis com a legislação tributária. Quanto aos métodos utilizados pela Contabilidade Tributária consistem basicamente em: (i) planejamento tributário adequado, para o qual é necessário conhecimento da legislação tributária; (ii) planejamento contábil, que consiste na elaboração de relatórios que apresentem de forma precisa as contas do resultado e do patrimônio; e, (iii) controle atento de receitas não tributáveis e despesas indedutíveis para a apuração da base de cálculo (FABRETTI, 2013).

2.1.4 A Matéria Tributária como um Campo de Estudo

São várias as áreas do conhecimento que estudam a matéria tributária e cada uma delas com uma determinada perspectiva. Nesse sentido, segundo Pohlmann e Ludícibus (2006), a economia, o direito, a contabilidade, a administração, a psicologia e a sociologia estudam e pesquisam a matéria tributária. Os economistas estudam aspectos ligados à evasão ou obediência tributária; os juristas dedicam-se ao estudo do sistema tributário e aspectos relacionados à constitucionalidade e legalidade das exigências tributárias; os administradores abordam os tributos da administração financeira e da gestão pública, os contadores estudam as normas da tributação para atribuir técnicas contábeis e métodos de apuração dos tributos, e a psicologia e sociologia visam determinar o comportamento do contribuinte.

Pohlmann e Ludícibus (2006) propuseram a classificação da pesquisa tributária por áreas, procurando dar uma visão geral de todos os aspectos que podem ser explorados da matéria tributária. Essa classificação foi realizada a partir dos trabalhos de Shevlin (1999), Vuchelen (2000), Shackelford (2001), Maydew (2001), Poterba (2002).

Por meio da classificação elaborada por Pohlmann e Ludícibus (2006), apresenta-se no Quadro 4 as principais questões ligadas a cada um dos campos da pesquisa tributária.

| N.º | Área Temática | Principais questões |
|-----|---|---|
| 1 | Obediência tributária | Fatores que afetam a decisão individual do contribuinte de evadir ou não tributos. A alíquota, a probabilidade de detecção e a estrutura de penalidades determinam o custo monetário da desobediência, fatores que determinam o comportamento do contribuinte. |
| 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, maximizando a arrecadação de tributos e minimizando os custos correspondentes. Os estudos dessa área geralmente buscam 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. Tendo por finalidade principal avaliar como os tributos incidentes ou previstos de incidirem em uma determinada transação ou evento afetam o comportamento do contribuinte. |
| 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. Esta área temática de pesquisa tributária não é uma das mais exploradas pela academia. |
| 6 | Pesquisa legal | Análise da constitucionalidade e legalidade de exigências tributárias, bem como das normas tributárias que impõem práticas contábeis. Também estudo de procedimentos e medidas de planejamento tributário, tanto a nível interno como a nível internacional. |

Quadro 4 - Classificação da Pesquisa Tributária: Principais Questões
Fonte: Iudícibus e Pohlmann (2006)

Além da classificação tributária realizada por Pohlmann e Iudícibus (2006) demonstradas no Quadro 4, vários pesquisadores produziram estudos sobre diferentes áreas da Contabilidade Tributária. Por exemplo, Bertolucci e Nascimento (2002) apresentaram um panorama dos estudos mundiais e também resultados de pesquisas feitas nas companhias de capital aberto no Brasil e concluíram que uma legislação tributária mais racional poderia economizar parte de recursos e reduzir o Custo Brasil.

Para Pohlmann e Iudícibus (2006, p. 16) “Muito há o que avançar em vários aspectos relacionados aos estudos sobre a matéria tributária e, em resumo, há espaço para muita pesquisa rigorosa nessa área”.

2.2 ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA

O termo avaliar vem do latim *valere*, significando “merecedor ou digno de alguma coisa”. A avaliação permite mensurar o conhecimento com métodos sistemáticos e seguros, visando demonstrar a sociedade, como tal saber vem se desenvolvendo e como colabora para solucionar dificuldades em sua área de alcance (VANTI, 2002, p. 152).

O processo de avaliação da ciência não é recente no meio acadêmico, embora para Cardoso *et al.* (2005, p.5) o termo bibliometria, em francês “*bibliométrie*”, foi usado pela primeira vez por Alan Pritchard em 1969. Para Fonseca (1973), quem de fato usou pela primeira vez este termo foi Paul Otlet várias décadas antes, em sua obra “*traité de documentation*” de 1934. Segundo Vanti (2002), Pritchard divulgou o uso da palavra “bibliometria” quando sugeriu que a mesma deveria substituir o termo “bibliografia estatística”.

Vanti (2002) apresenta a bibliometria como um conjunto de procedimentos de pesquisa desenvolvidos pela Biblioteconomia e pelas Ciências da Informação e encontra-se sempre evoluindo. Araújo (2006) complementa afirmando que no início ela estava voltada para a medição de livros, e aos poucos foi evoluindo para o estudo de outros formatos como a produção bibliográfica, para depois ocupar-se com a produtividade de autores e estudo das citações.

Para Cardoso *et al.* (2005), um dos fundamentais pretextos do aumento de seu emprego se deve à deficiência de conduzir para a pesquisa recursos de instituições educacionais e governamentais, visto que comportam a detecção de apontadores, tendências e vieses de cada área.

Vanti (2002) ressalta que a bibliometria constrói padrões e modelos matemáticos para estimar os procedimentos, utilizando seus resultados para preparar previsões e apoiar tomadas de decisão.

Quando se trata de estudo bibliométrico, as três leis mais usadas são: a Lei de Lotka, a Lei de Zipf, e a Lei de Bradford (VANTI, 2002).

A Lei de Lotka foi estabelecida em 1926 por meio de um estudo sobre a produção científica e a apuração dos autores presentes no Chemical Abstracts, entre 1909 e 1916 (MACHADO; ESTEVES; MACHADO, 2013). A Lei de Lotka, ou Lei do

Quadrado Inverso, consiste na mensuração da produção dos autores, frente a um padrão de distribuição tamanho-frequência dos vários autores em um grupo de documentos (VANTI, 2002).

A Lei de Zipf elaborada em 1949, também conhecida como Lei do Mínimo Esforço, representa a medição do número de vezes que as palavras aparecem em variados textos, formando uma lista ordenada de termos de uma específica disciplina ou assunto (VANTI, 2002). Assim a lei detalha a ligação entre as palavras em um texto grande e a ordem de série destas palavras (cômputo de palavras em grandes amostragens) (MACHADO; ESTEVES; MACHADO, 2013).

Segundo Ferreira (2010) a Lei da Dispersão (Bradford), tem-se que as primeiras observações de Bradford sobre a dispersão ocorreram em 1934, mas somente em 1948 ganha o status de lei. Essa Lei ocorre sobre periódicos e tem como objetivo o de encontrar o número de artigos de algum assunto científico específico (MACHADO; ESTEVES; MACHADO, 2013). Segundo Vanti (2002), essa Lei consiste por meio da medição da produtividade das revistas, definir o núcleo e as áreas de dispersão de um assunto escolhido em um grupo comum de revistas.

A bibliometria abrange vários estudos, que além das utilizações já citadas, diferentes áreas do conhecimento adotam os estudos bibliométricos com a finalidade de obter indicadores de produção científica (FERREIRA, 2010).

Um dos primeiros trabalhos a abordar a produção científica brasileira em Contabilidade foi realizado por Germano (1982), em trabalho concretizado com base nas teses e dissertações do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da FEA/USP no período de 1970-1988 (CARDOSO; OYADOMARI; NETO, 2007).

CARDOSO *et al.* (2005), avaliaram a produção científica brasileira em contabilidade no período de 1990 a 2003, publicada nos periódicos qualificados com o conceito A pelo CAPES. A conclusão do estudo destaca que, a comparação entre a produtividade dos autores brasileiros em contabilidade é baixa, quando confrontada com a de autores que publicam em língua inglesa e também de outras áreas nacionais. O autor concluiu sua pesquisa apresentando o índice da produção da contabilidade de apenas 2,95% em relação ao total de artigos publicados no período de estudo.

Muitas pesquisas bibliométricas foram desenvolvidas em diversas áreas, como podem ser observados nos trabalhos de Bertolucci e Nascimento (2002), Caldas

e Tinoco (2004), Cardoso *et al.*(2005), Cardoso, Oyadomari e Neto (2007), Machado-Silva *et al.* (2008), Mazzon e Hernandez (2013).

2.3 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Apesar de precedentes históricos, foi em 1927 que Harold Laswell começou a empregar a análise de conteúdo em seus estudos sobre a propaganda na Primeira Guerra Mundial (MOZZATO; GRZYBOVSKI, 2011). A maturidade do método foi elaborada por meio do ponto de vista de Berelson e Lazafeldt em 1948. Esses autores estabeleceram em uma obra sobre a análise de conteúdo, os princípios e as regras de análise (TRIVIÑOS, 1987).

Em 1977 foi publicada a obra *L'analyse de contenu* de Laurence Bardin, servindo de guia e principal referência até os dias de hoje. Esta obra é notável sobre a análise de conteúdo, pois este método pode-se afirmar que foi configurado em detalhes, tanto em relação à técnica de seu emprego quanto os seus princípios e conceitos essenciais (TRIVIÑOS,1987). Segundo Mozzato e Grzybovski (2011) no Brasil, a obra supracitada tem sido criticada, aplicada e ampliada com grande impacto, promovendo ainda controvérsias e questionamentos.

O conceito de análise de conteúdo utilizado nesse estudo é o de Laurence Bardin. Segundo Mozzato e Grzybovski (2011), essa é a autora mais referida no Brasil em pesquisas que tomam a análise de conteúdo como técnica de análise de dados. Bardin (2009, p. 33) refere que a análise de conteúdo “é um conjunto de técnicas de análise das comunicações” que buscam por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos de apresentação do conteúdo das comunicações, alcançar indicadores quantitativos ou não, que admitem a “inferência de conhecimentos” referentes às condições de produção/recepção das mensagens.

Triviños (1987) esclarece algumas peculiaridades em relação ao conceito de Bardin, uma delas é a de ser um meio para pesquisar as “comunicações”, isso privilegia, mas não elimina outros meios de comunicação. Outra ideia essencial de limitação do conceito em análise é o da “inferência”, que pode ser das informações que provê o conteúdo da mensagem ou resultado do estudo de dados. A última

peculiaridade que convém ressaltar é o de ser “um conjunto de técnicas”, logo, se não apresentamos clareza deste aspecto, o processo de inferência será complexo ou impraticável.

A técnica de análise de conteúdo é refinada e exige empenho, paciência e tempo do pesquisador, o qual precisa utilizar-se da intuição, imaginação e criatividade, essencialmente na fixação das categorias de análise (FREITAS; CUNHA; MOSCAROLA, 1997).

Cabe ressaltar que “em se tratando de ciência, as afirmações podem superar conclusões prévias a elas e podem ser superadas por outras afirmações futuras”. (MOZZATO; GRZYBOVSKI, 2011, p. 744).

Quanto às abordagens, a análise de conteúdo pode ser aplicada aos dados tanto de forma quantitativa que refere-se ao que aparece seguidamente, quanto na qualitativa que preza pela novidade, interesse ao tema e aspectos subjetivos (FREITAS; CUNHA; MOSCAROLA, 1997).

As análises qualitativas e quantitativas não se excluem, mas sim, se complementam. Surge assim o método misto, que nasce por meio da necessidade de se explicar questões e promover o entendimento de análises complicadas. Busca-se o entendimento utilizando-se do agrupamento de dados quantitativos e qualitativos, numa única pesquisa, empregando metodologias que atuam sobre o texto ou nas transcrições da comunicação humana (MADEIRA *et al.*, 2011). Em resumo, a análise qualitativa provê, primeiramente, os grupos que serão utilizados para uma análise de conteúdo quantitativa e rigorosa (FREITAS; CUNHA; MOSCAROLA, 1997).

Quanto aos métodos utilizados na análise de conteúdo, conforme a afiliação adotada, elencou-se as fases da técnica segundo Bardin (2009), o qual as estabelece em três fases: 1) pré-análise; 2) exploração do material; e, 3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

A pré-análise é a etapa em que se prepara o material a ser avaliado com afinidade de torná-lo operacional, colocando as ideias iniciais de maneira sistematizada. A segunda fase é constituída pela exploração do material composta pela codificação, classificação e a categorização. O tratamento dos resultados, interpretação e inferência consiste a terceira etapa, nela ocorrem a condensação e o destaque das informações para análise, culminando nas interpretações inferenciais.

Neste momento, é a hora da intuição, da apreciação reflexiva e crítica (BARDIN, 2009).

No tratamento das informações de uma pesquisa, pode os objetivos e a delimitação do tema se apresentarem de forma vasta, necessitando da utilização de artifícios computacionais, estatísticas ou não. Nesse contexto, os *softwares* quantitativos, assim como os qualitativos facilitam e qualificam o método de análise (MOZZATO; GRZYBOVSKI, 2011).

Cabe salientar que o *software* facilita a análise e interpretação dos dados, não eximindo que o pesquisador adote um método de análise e atue de forma ativa (MOZZATO; GRZYBOVSKI, 2011).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo está dividido em três seções: (i) enquadramento metodológico; (ii) procedimentos para seleção da literatura para o referencial teórico; e (iii) procedimentos para coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O enquadramento metodológico desta pesquisa é apresentado na Figura 1, de acordo com a natureza do objetivo, a natureza da pesquisa, a abordagem do problema, a coleta de dados e os instrumentos de pesquisa.

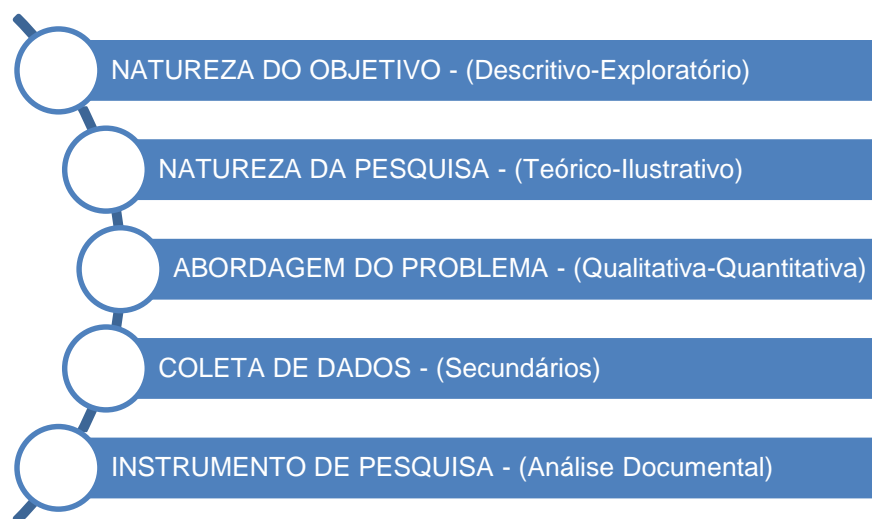


Figura 1 – Enquadramento Metodológico da Pesquisa.
Fonte: Elaborado pela Autora (2015).

Conforme explicado na Figura 1, a natureza do objetivo deste trabalho é de caráter descritivo-exploratório. Segundo Gil (2009), estudos descritivos têm por objetivo primordial a descrição das características de determinada população e fenômenos ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Considera-se descritivo por ser realizada uma revisão bibliográfica seguida de análise crítica a qual procura relatar características das publicações científicas de contabilidade tributária. Os

estudos exploratórios têm a finalidade de desenvolver e esclarecer conceitos, sendo o principal objetivo proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato, esse processo será possível por meio do levantamento e análise bibliográfica.

Em relação à natureza da pesquisa, este estudo é denominado como teórico ilustrativo, pois o objetivo de ilustrar o processo de busca bibliográfica e a análise das publicações, funcionando como um guia prático para realizar tanto a busca bibliográfica quanto a análise em outros temas de pesquisa. A pesquisa teórica possui caráter reconstrutivo de teorias, conceitos, ideias, concepções, polêmicas, com a finalidade de melhorar fundamentos teóricos e práticos (RIBEIRO, *et al.* 2013).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como quantitativa e qualitativa. O estudo bibliométrico do portfólio bibliográfico é baseado em dados quantitativos e a análise de conteúdo dos artigos é feita de forma qualitativa. Considera-se quantitativa por buscar esclarecer, investigar e descrever as variáveis que influenciam em determinado fenômeno, empregando o uso de instrumentos estatísticos. Qualitativa porque se importa com aspectos que não podem ser quantificados (RICHARDSON, 1999).

A coleta de dados documental será realizada de forma secundária. Os dados secundários são aqueles obtidos, por exemplo, de obras bibliográficas ou de relatórios de pesquisas anteriores sobre o tema (RICHARDSON, 1999). Nessa pesquisa os dados secundários foram alcançados por meio de um levantamento bibliográfico relacionado ao tema “contabilidade tributária” nos Congressos USP.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA SELEÇÃO DA LITERATURA PARA O REFERENCIAL TEÓRICO

A finalidade desse trabalho é fazer uma pesquisa bibliográfica na área de Contabilidade Tributária, por isso se faz necessário o embasamento a partir da literatura já publicada sobre o tema. O embasamento teórico é composto de três eixos de sustentação: contabilidade tributária, análise bibliométrica e análise de conteúdo.

Após a definição dos eixos da pesquisa foi necessário a determinação da base de dados para busca dos artigos. Foi determinado a SPELL – *Scientific Periodicals Electronic Library* e o *Google Acadêmico*, por ambos possuírem disponibilização gratuita de informações.

A SPELL tem por missão organizar, numa única base de dados, um significativo acervo de conhecimento e proporcionar acesso livre a usuários interessados na produção científica.

O *Google Acadêmico* (GA), patrocinado pelo *Google*, é uma ferramenta de buscas de informações científicas. Muitos pesquisadores têm realizado pesquisas sobre o *Google Acadêmico*, por este ser um dos motores de buscas mais utilizados mundialmente (MUGNAINI; STREHL, 2008).

Mugnaini e Strehl (2008) em seu estudo sobre o Impacto da Produção Científica na era *Google* concluem que: pode-se prever do *Google Acadêmico* uma iniciativa apta de atribuir visibilidade às publicações, independentemente de ressalvas.

As terminologias utilizadas nas ferramentas de buscas de cada base de dados foram “Contabilidade Tributária”, “Análise Bibliométrica” e “Análise de Conteúdo” e artigos selecionados contemplam essas palavras em qualquer lugar da sua estrutura.

A partir dessa busca, o conjunto de artigos para o embasamento teórico ficou composto por trinta trabalhos, sendo que destes, dezesseis referem ao tema “contabilidade tributária”, sete ao tema “análise bibliométrica” e sete relativos ao tema “análise de conteúdo”.

3.3 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção são apresentados os procedimentos para a seleção do portfólio bibliográfico, seguidos dos procedimentos para análise bibliométrica e análise de conteúdo.

3.3.1 Procedimentos para Seleção do Portfólio Bibliográfico

A seleção do Portfólio Bibliográfico foi realizada a partir da definição das bases de dados. As fontes de informações determinadas para a realização da pesquisa foram os Congressos USP de Controladoria e Contabilidade e o Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. Foi escolhido os congressos ligados a USP por disporem modalidade de iniciação expressando-se como uma forma de incentivo à produção científica e serem sediados por instituição de ensino superior, também pela expressiva representatividade na pesquisa científica nacional que o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade possui, obtendo o conceito “A Nacional” da Capes (ROSA, *et al.*, 2010).

Segundo Gil (2002), os encontros científicos, tais como congressos, simpósios, seminários e fóruns, constituem locais privilegiados para apresentação de comunicações científicas, sendo que seus resultados são publicados geralmente na forma de anais.

A coleta dos artigos nos anais dos Congressos USP ocorreu no mês de Janeiro de 2015. As edições que fazem parte deste estudo são: (i) do 1º encontro do CCC-USP em 2001, até o 14º encontro em 2014; e, (ii) para o CIC-USP foi selecionado o período da sua 1ª edição em 2004 a 2014.

Na Figura 2 são demonstrados os critérios para identificação dos artigos nos Congressos USP de Contabilidade e Controladoria e Iniciação Científica.

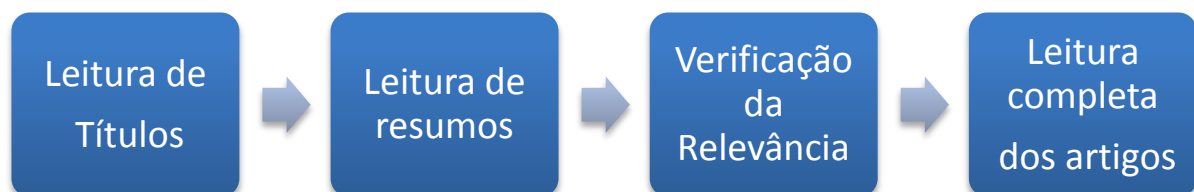


Figura 2- Processo de seleção dos Artigos para compor o Portfólio Bibliográfico da Pesquisa.
Fonte: Elaborado pela Autora (2015)

Conforme se verifica na Figura 2, as etapas do processo de seleção foram as seguintes: (i) a autora por meio da leitura de títulos seleciona todos os artigos da área

de contabilidade tributária, exceto os em línguas estrangeiras; *(ii)* a segunda fase consiste na leitura do resumo para verificação do alinhamento do artigo com a área de contabilidade tributária; *(iii)* a terceira etapa é realizada a verificação da relevância do artigo para realizar um recorte dos artigos com maior quantidade de citações; e, *(iv)* por último a leitura completa dos artigos buscando manter apenas os que possuem conteúdo alinhado ao tema proposto pelo presente estudo.

Na Tabela 1 é apresentada a primeira etapa de seleção do portfólio bibliográfico.

Tabela 1 – Primeira etapa da seleção do Portfólio Bibliográfico para a pesquisa

| ANO | Nº de Artigos CCC-USP | Nº de Artigos CIC-USP | Totais de Artigos | Selecionados CCC-USP | Selecionados CIC-USP | Total de Artigos Selecionados |
|---------------|------------------------------|------------------------------|--------------------------|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------------------|
| 2014 | 134 | 45 | 179 | 6 | 3 | 9 |
| 2013 | 54 | 53 | 107 | - | 3 | 3 |
| 2012 | 106 | 49 | 155 | 3 | 2 | 5 |
| 2011 | 98 | 35 | 133 | 6 | 3 | 9 |
| 2010 | 91 | 39 | 130 | 7 | 1 | 8 |
| 2009 | 68 | 17 | 85 | 3 | - | 3 |
| 2008 | 83 | 22 | 105 | 2 | 2 | 4 |
| 2007 | 120 | 41 | 161 | 5 | 4 | 9 |
| 2006 | 150 | 32 | 182 | 5 | - | 5 |
| 2005 | 100 | 20 | 120 | 2 | - | 2 |
| 2004 | 100 | 20 | 120 | 2 | 2 | 4 |
| 2003 | 101 | - | 101 | 2 | - | 2 |
| 2002 | 88 | - | 88 | 5 | - | 5 |
| 2001 | 74 | - | 74 | 4 | - | 4 |
| TOTAIS | 1367 | 373 | 1740 | 52 | 20 | 72 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

De acordo com a demonstração apresentada na Tabela 1, o processo de seleção para compor o portfólio iniciou-se com base em 1.740 artigos publicados, sendo 1.367 no Congresso CCC-USP e 373 no Congresso CIC-USP. Destes, por meio da leitura de títulos foram selecionados 72 trabalhos, que tratavam da área de contabilidade tributária, desconsiderando os artigos em língua estrangeira, visto que o foco dessa pesquisa era a literatura nacional.

Na sequência, considerando que os autores utilizam o resumo para apresentar o conteúdo do artigo de forma sintética, destacando as informações essenciais, fez-se a leitura dos resumos para verificar o alinhamento do artigo com a área de contabilidade tributária. Nesta fase, foram excluídos 16 trabalhos, ficando a base de dados com 56 artigos, conforme mostrado na Figura 3 a seguir.

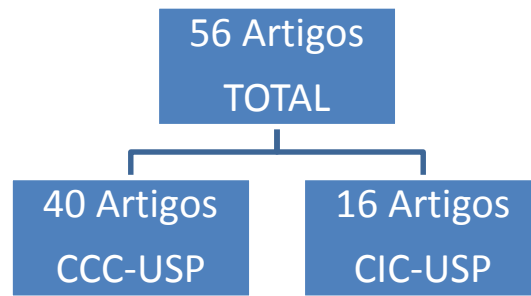


Figura 3 – Número de Artigos Resultantes da Segunda Etapa de Seleção do Portfólio
 Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Quanto a terceira etapa de seleção, referente a relevância científica, considerada nesse estudo pela quantidade de citações que cada artigo apresenta. Essa determinação foi obtida por meio do *google* acadêmico, na data de 12 de abril de 2015, onde foram excluídos os artigos que não apresentavam citações, exceto os artigos com menos de 2 anos decorridos de publicação, por considerar que não houve tempo o suficiente para a sua citação e conseqüente reconhecimento.

Assim, o portfólio bibliográfico ficou de acordo com demonstração na Figura 4, a seguir.

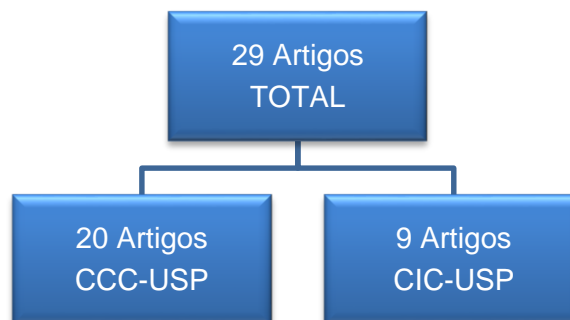


Figura 4 – Número de Artigos Resultantes da terceira etapa de seleção do portfólio
 Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Na última etapa foi realizada a leitura completa dos artigos na qual não foi excluído nenhum artigo, pois realmente confirmou-se o alinhamento de todas as publicações ao tema da Contabilidade Tributária.

Assim, o portfólio bibliográfico ficou formado por 9 artigos do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade e 20 artigos do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, apresentando um total de 29 trabalhos, os quais são apresentados e detalhados no Apêndice A.

3.3.2 Procedimentos para Análise Bibliométrica

O portfólio bibliográfico conta com 29 artigos para a realização da análise bibliométrica, que de acordo com a Figura 5 procura cunhar os seguintes aspectos: (i) autores; (ii) rede de colaboração; (iii) universidades; (iv) palavras-chave; e, (v) análise temporal.

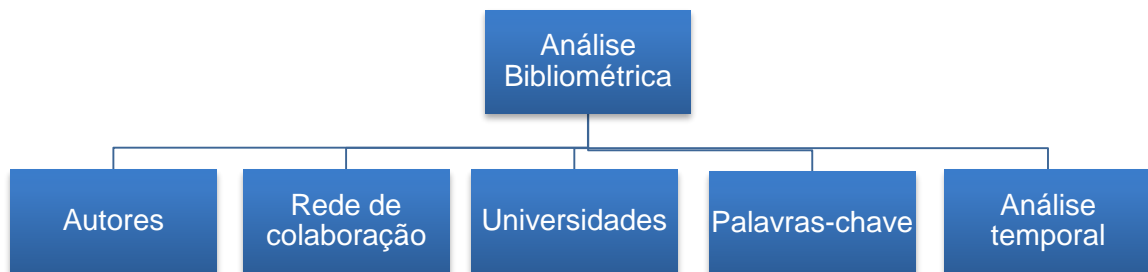


Figura 5- Processo para Análise Bibliométrica

Fonte: Elaborado pela Autora (2015)

Destaca-se que para a análise da rede de colaboração, foi utilizado o *software* Ucinet 6, que é um programa de criação e manipulação de matrizes que representam as redes. Este programa foi escolhido em razão de facilitar a análise das métricas fundamentais para a extração dos conhecimentos referentes aos relacionamentos existentes nas publicações dos congressos estudados.

3.3.3 Procedimentos para Análise de Conteúdo

A análise de conteúdo também será realizada com base no portfólio selecionado, dividindo-se em duas etapas. Na Figura 6, está demonstrada a primeira fase da análise de conteúdo, a qual consiste em avaliar o enquadramento metodológico dos artigos que compõem o portfólio bibliográfico. Cada artigo será classificado de acordo com: (i) natureza do objetivo; (ii) coleta de dados; (iii) natureza do trabalho; (iv) instrumentos de pesquisa; e (v) abordagem do problema.



Figura 6- Enquadramento Metodológico para Análise de Conteúdo
 Fonte: Adaptado Petri (2005).

Seguindo a estrutura definida do enquadramento metodológico visualizado na Figura 6, os trabalhos foram qualificados em cada um dos cinco itens de acordo com a determinação dos autores apontada em cada um dos trabalhos.

No item natureza do objetivo, os trabalhos foram dispostos em exploratório ou descritivo. A pesquisa é exploratória quando há pouco conhecimento ligado ao tema abordado, buscando-se maior profundidade no assunto (RAUPP; BEUREN, 2003) e proximidade com o problema (RIBEIRO, 2013). Já os estudos com natureza do objetivo descritivos, preocupam-se em observar e descrever os fatos (GIL, 2009). O seu foco principal é retratar fielmente os fatos e fenômenos de uma realidade determinada (TRIVIÑOS, 1987).

Na coleta de dados, procurou-se verificar se foi empregado dados primários, secundários ou ambos. Segundo Richardson (1999), os dados primários são colhidos diretamente, utilizando-se, por exemplo, de questionários e entrevistas. Caso os dados sejam obtidos de revistas, obras bibliográficas entre outros tem-se dados secundários. Denomina-se ambos quando utiliza-se das duas formas de coleta de dados a primária e a secundária.

A definição da natureza do trabalho está relacionada com o problema a ser estudado, por isso deve ser escolhido o mais adequado (RIBEIRO, 2013). Quanto à natureza do trabalho os artigos foram classificados em práticos e teóricos.

A pesquisa prática é motivada pelo desejo de resolver problemas concretos e mensuráveis (RIBEIRO, 2013). Os trabalhos que são estudo de caso, *survey* ou estudos experimentais são enquadrados em práticos. Segundo Triviños (1987) o principal objetivo do estudo de caso é aprofundar o conhecimento de uma realidade delimitada, de forma que os resultados atingidos permitam a formulação de hipóteses para o andamento de outros estudos. Os estudos experimentais implicam em alterações das condições que determinam um fato ou fenômeno para na sequência interpretar as mudanças ocorridas (TRIVIÑOS (1987). Já o *survey* ou levantamento, segundo Gil (2002), são caracterizados pela indagação de forma direta das pessoas as quais pretende-se conhecer o comportamento.

A pesquisa teórica possui como característica a reconstrução de teorias, ideias e conceitos, aperfeiçoando assim os fundamentos teóricos e por consequência melhorando a prática (RIBEIRO, 2013). Os estudos que são conceituais, ilustrativos e conceituais aplicados são enquadrados em teóricos, sendo que: (i) nas pesquisas conceituais são elucidadas as estruturas, teorias e modelos; (ii) nos estudos ilustrativos há a abordagem como um guia prático; e, (iii) por meio da combinação dos estudos conceituais e ilustrativos é obtido o conceitual aplicado (ALAVI; CARLSON, 1992).

Questionários, análise documental e entrevistas são os instrumentos de pesquisas nos quais os artigos foram distribuídos de acordo com o instrumento utilizado. Segundo Oliveira (2003), o questionário consiste em uma série organizada de perguntas de um determinado tema, respondidas sem a presença do entrevistador. De acordo com Triviños (1987), a análise documental possibilita a aquisição de uma grande quantidade de informações sobre leis, condições, livros-texto, entre outros. Conforme Oliveira (2003), a entrevista é uma técnica de pesquisa e de coleta de dados elementar que requer planejamento de quesitos, tais como a seleção do entrevistado, perguntas e locais.

Quanto à abordagem do problema, os artigos do portfólio foram classificados em abordagem qualitativa, quantitativa e qualitativa-quantitativa. A abordagem qualitativa segundo Raupp e Beuren (2003), engloba análises mais profundas

relativas ao fenômeno em estudo, evidenciando características não demonstradas na abordagem quantitativa, sendo esta superficial quando comparada ao primeiro. Ademais, a abordagem quantitativa se distingue pelo uso de instrumentos estatísticos para a coleta e análise de dados. Segundo Ribeiro (2013), para alcançar os objetivos estipulados e a viabilização do trabalho, a abordagem do problema pode ocorrer de forma mista, somando-se a qualitativa com a quantitativa.

Na Figura 7, encontra-se evidenciado o propósito da segunda fase da análise de conteúdo.

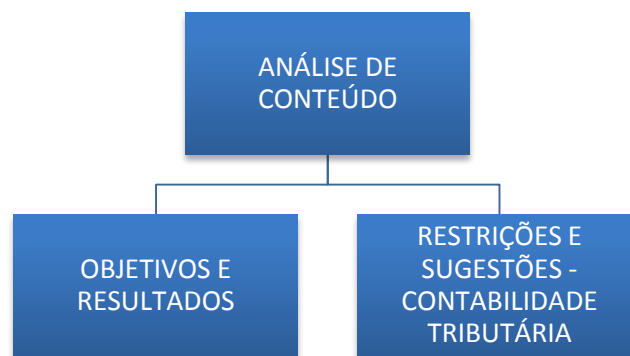


Figura 7- Processo para Primeira Etapa da Análise de Conteúdo
Fonte: Elaborado pelo Autora (2015)

De acordo com apresentação na Figura 7, a segunda parte da análise de conteúdo consiste na avaliação dos (i) objetivos e resultados dos trabalhos analisados; (ii) restrições e sugestões para futuras pesquisas em contabilidade tributária.

4 RESULTADOS

O presente capítulo está dividido em: (i) resultados da análise bibliométrica; e, (ii) resultados da análise de conteúdo.

4.1 RESULTADOS DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA

Nesta seção será apresentada a análise bibliométrica do portfólio bibliográfico composta de (i) principais autores; (ii) rede de colaboração; (iii) principais universidades; (iv) palavras-chave; e (v) análise temporal.

4.1.1 Autores

O objetivo deste item é demonstrar quais autores se destacam no portfólio bibliográfico de publicações sobre o tema da contabilidade tributária no CCC-USP e CIC-USP.

Para isso, inicialmente foram tabulados os dados de autoria dos artigos do portfólio bibliográfico onde chegou-se a um total de 77 nomes. A partir dessa listagem inicial foram eliminados os nomes repetidos e formou-se um banco de dados com 70 autores conforme apresentado no Apêndice B.

Nessa amostra analisada verificou-se que 67% dos autores são do gênero masculino e 33% feminino. Essa informação corrobora com o trabalho de Silva *et al.* (2005) que constatou maior participação masculina nas publicações da área contábil.

Na sequência, para determinar o grau de relevância dos autores, verificou-se a quantidade de publicações no portfólio bibliográfico, destacando-se no Gráfico 1 os autores com dois ou mais artigos publicados.

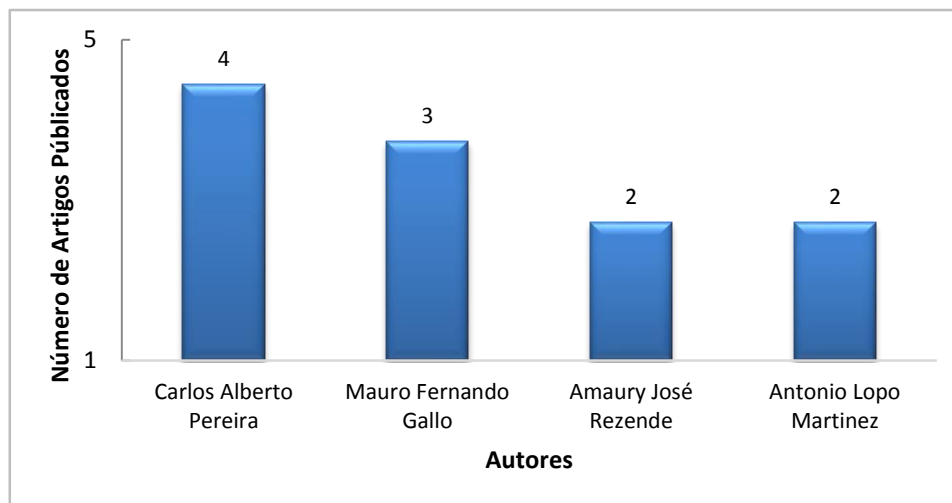


Gráfico 1 – Principais Autores do Portfólio Bibliográfico
Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Verifica-se no Gráfico 1 que apenas 4 autores destacam-se no portfólio bibliográfico, sendo Carlos Alberto Pereira com 4 artigos, Mauro Fernando Gallo com 3 artigos, Amaury José Rezende e Antônio Lopo Martinez ambos com 2 artigos publicados.

A importância da identificação dos principais autores da área de contabilidade tributária nas publicações dos Congressos USP pode ser verificada pela possibilidade destes, identificados como os mais prolíferos, apresentarem publicações em outros eventos, congressos e revistas. Isso se torna relevante para outros pesquisadores e estudantes da área que podem analisar a existência de trabalhos desses autores em outras fontes.

Quanto aos demais autores do portfólio, que não constam no Gráfico 1, estes possuem apenas um artigo publicado, o que evidencia que o conhecimento está disperso entre diversos pesquisadores com poucos trabalhos publicados. Correlativo aos dados apresentados, pressupõe-se que o aprofundamento dos estudos pode ser pequeno, pois existem vários autores com poucos trabalhos publicados. O fato do conhecimento estar disperso entre diversos pesquisadores de produtividade baixa, pode evidenciar também poucas pesquisas em contabilidade tributária.

Nesse sentido, verificou-se adicionalmente que apenas 10% dos artigos são de autor único, 46% possuem dois autores, 17% tem três autores, 24% se apresentam com quatro autores, e apenas 3% possuem cinco autores, logo, 90% dos artigos são assinados por mais autores. Meadows (1999) afirma que é notório diferenças da

literatura produzida por estudos feitos em colaboração, quando comparados com pesquisas isoladas.

Os dados do Gráfico 1 demonstram que os autores parecem cooperar entre si. No intuito de entender melhor essas relações, será analisada a seguir a existência de rede de colaboração entre os autores das pesquisas.

4.1.2 Rede de colaboração

Utilizando-se do Ucinet 6 foi possível desenvolver a rede de colaboração dos autores do portfólio. De acordo com a Figura 8, os nós da rede são os autores, o vínculo existente entre eles é exibido pelos laços entre dois ou mais nós. O fluxo expressa a direção do vínculo que é representado por uma seta, ou seja, um autor A por exemplo, pode ter um fluxo unidirecional, interagindo com o autor B, mas este não retribui a interação para A (a seta indica para um lado apenas), também pode apresentar um fluxo bidirecional, quando ambos interagem entre si (a seta indica para os dois lados), ou ser um autor solto, quando não apresenta vínculo com nenhum outro (não possui seta).

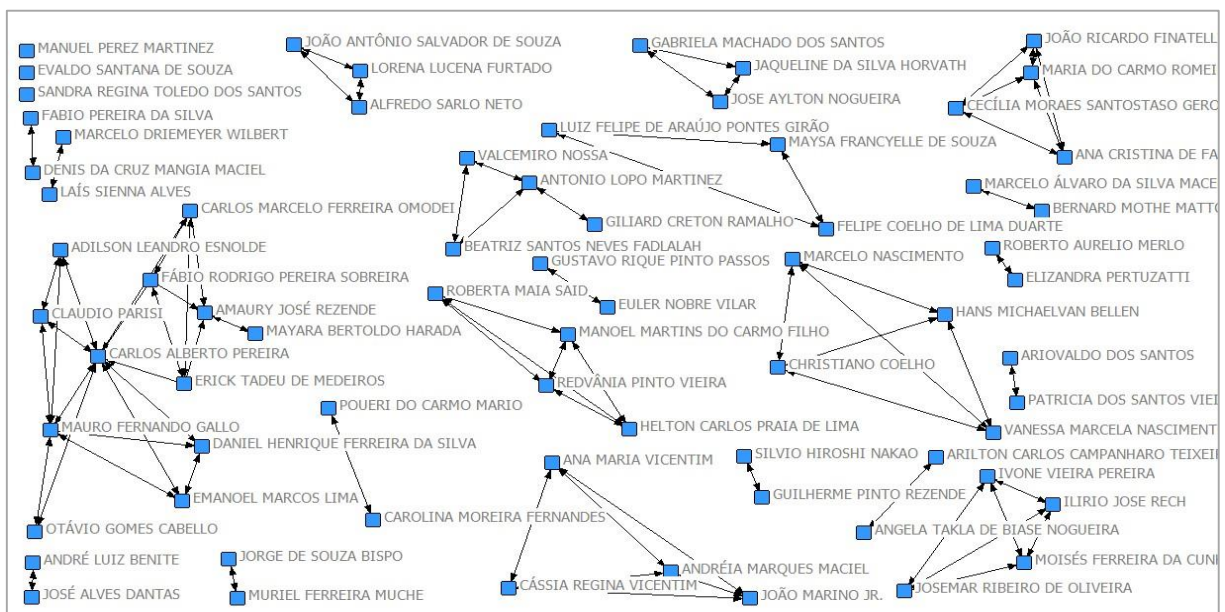


Figura 8- Rede de Colaboração dos Autores do Portfólio Bibliográfico.
Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Cabe ressaltar que as análises realizadas da rede de colaboração apresentada na Figura 8 e descritas a seguir, foram efetuadas com base nas instruções e procedimentos do *Software Ucinet 6*.

Verifica-se por meio da rede demonstrada na Figura 8 que, Carlos Alberto Pereira e Mauro Fernando Gallo podem ser considerados autores centrais, pois apresentam mais ramificações, sendo que para a amostra analisada são os mais representativos. É notório que apesar da rede não apresentar grandes concentrações de laços, a maioria dos autores, mesmo tendo publicado um único trabalho, apresentam vínculo relacional, pois apenas três pesquisadores optaram por realizar pesquisas sem parceiros.

Isso confirma os dados apresentados no Gráfico 1, indicando que os autores mais prolíferos são Carlos Alberto Pereira e Mauro Fernando Gallo, e que a maioria dos autores cooperam entre si.

A densidade da rede pode ser calculada sem necessidade de usar o software Ucinet 6. A densidade pode ser calculada fazendo a divisão do número de relações existentes entre as possíveis, e multiplicando por 100.

$$[D = RE \times 100]$$

O total das relações possíveis é obtido por meio do cálculo de multiplicação do número total de nós (autores do portfólio bibliográfico), pelo número total de nós menos 1.

$$[RP = NTN \times (NTN - 1)]$$

Na rede representada na Figura 8, há um total de 70 nós e 148 relações de 4.830 possíveis $[RP = 70 \times (70 - 1) = 70 \times 69 = 4.830]$. A densidade da rede é de 1,45% $[D = 148/4.830 \times 100 = 1,45\%]$. Sendo assim, trata-se de uma rede de baixa conectividade. Em uma rede totalmente conectada, um autor está conectado a todos os outros, derivando numa densidade de 100%, quanto maior a densidade menor a centralidade.

Se a rede de colaboração dos autores do portfólio fosse muito centralizada ela seria uma rede mais frágil, pois, caso os autores centrais parem de publicar ou

migram para outras áreas, a contabilidade tributária por um determinado tempo poderá ficar com rumo incerto, até que outros estudiosos identifiquem-se com ela.

A realização da rede de colaboração dessa pesquisa por meio do Ucinet 6 possibilita a confirmação dos dados evidenciados no item anterior, sobre os principais autores, e também permite um melhor entendimento sobre as relações existentes entre os autores que compõem o portfólio bibliográfico desse estudo.

4.1.3 Principais Universidades

Neste tópico foram abordadas as IES em que os autores do portfólio encontram-se vinculados.

A informação do vínculo institucional foi constatada na maior parte dos artigos, sendo que nos casos onde as publicações não o citavam, esta foi encontrada nos sites “escavador” e “currículo lattes”.

Dessa forma, se identificou que os pesquisadores da amostra estão vinculados a 25 diferentes instituições de ensino, e no Gráfico 2 são apresentadas aquelas que aparecem com maior frequência.

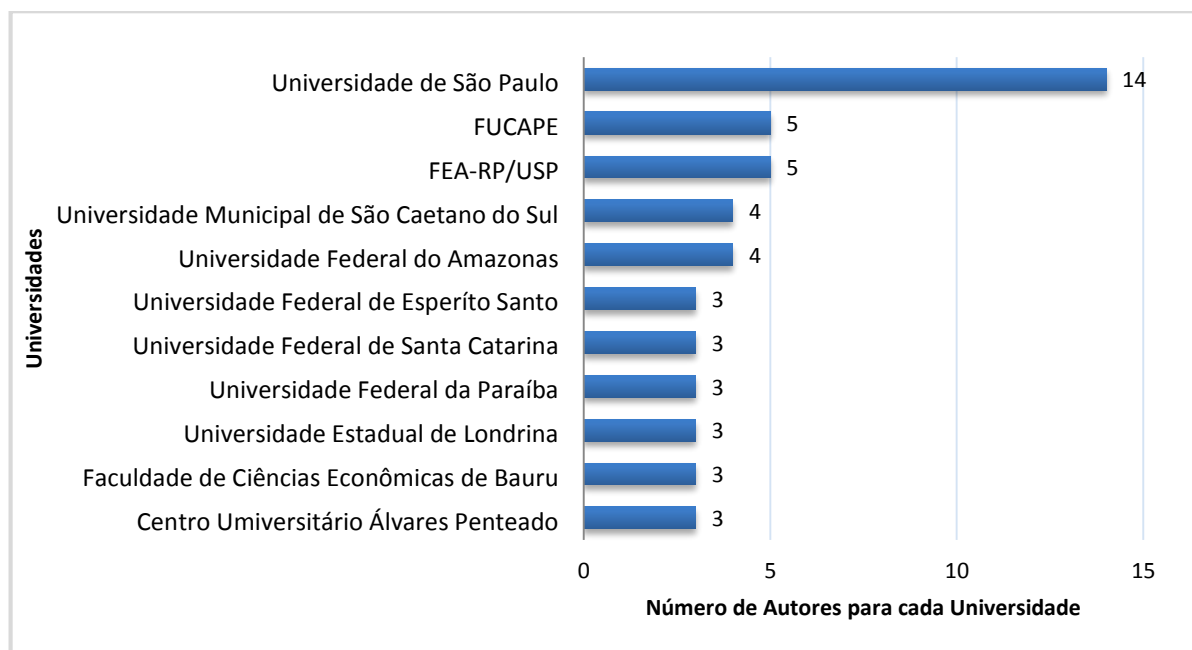


Gráfico 2 – Principais Universidades Ligadas aos Autores do Portfólio Bibliográfico.
Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Pode-se verificar por meio dos dados apresentados no Gráfico 2, que a Universidade de São Paulo (USP) apresenta maior participação na temática, analisada com 14 aparições, que totalizam 20% da amostra. Essa informação pode confirmar a análise da pesquisa científica em contabilidade realizada por Cardoso *et al.* (2005), na qual o autor constatou maior participação de autores vinculados à USP.

Na sequência vem a Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade Economia e Finanças e a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto – Universidade de São Paulo (FEARP/USP), cada uma com 5 aparições (7% da amostra). Tem-se ainda a Universidade Municipal de São Caetano do Sul e a Universidade Federal do Amazonas, ambas com 4 aparições ou 6% da amostra.

Quanto às demais IES, estas apresentam participação mais discreta na amostra.

4.1.4 Palavras-chave

Neste item procurou-se analisar as palavras-chave presentes nos artigos do portfólio bibliográfico.

Nas normas de submissão e formatação de trabalhos dos Congressos USP não consta como item obrigatório a especificação de palavras-chave. Ainda assim, verificou-se que somente 10 dos 29 artigos não empregaram palavras-chave no texto, restando 19 artigos para serem analisados.

Foram encontradas no total 70 palavras-chave, distribuídas entre o máximo de cinco e o mínimo de zero, sendo que a maior ocorrência foi entre três e quatro palavras por artigo. No caso de eliminação das repetidas, obtém-se uma amostra de 62 palavras-chave diferentes, conforme detalhado no Apêndice C.

No Gráfico 3, são apresentadas as palavras-chave com mais de uma ocorrência no portfólio bibliográfico.

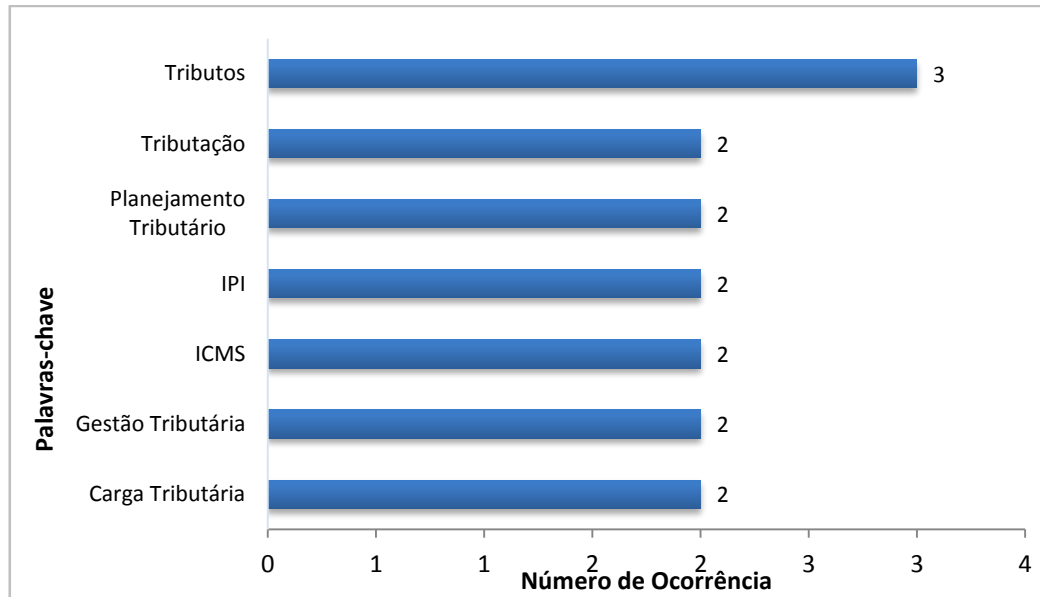


Gráfico 3 – Palavras-chave de Destaque nos Artigos do Portfólio Bibliográfico.
Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme demonstra o Gráfico 3, as palavras-chave mais utilizadas foram “tributos”, que aparece em 3 artigos, representando 4% da amostra, seguida por “tributação”, “planejamento tributário”, “IPI”, “ICMS”, “Gestão Tributária” e “carga tributária”, que são listadas em 2 artigos ou 3% da amostra.

A coincidência dessas palavras pode representar um vocabulário comum que não estaria visível apenas no resumo, por esse fato as palavras-chave podem ser consideradas como um complemento do resumo. Sendo assim, é relevante a sua identificação, pois permite que outros pesquisadores e estudantes da área, utilizem nos mecanismos de buscas de trabalhos em diferentes congressos, revistas e periódicos.

Do total da amostra, cerca de 79% não foram repetidas, constatando-se bastante diferenciação nas palavras usadas. Isso fortalece a ideia de que a contabilidade tributária possui muitos desdobramentos, sendo aplicada em diversas áreas.

Outro fato observado foi a falta de padronização nos termos, pois notou-se o uso de siglas e nomes não padronizados como palavra-chave. Isso se deve ao fato de não haver terminologia padronizada da linguagem documentária ou vocabulário controlado, com a finalidade de melhorar o sistema de busca.

4.1.5 Análise Temporal

Neste tópico foi realizada a análise temporal, dos artigos sobre contabilidade tributária publicados nos Congressos USP de Controladoria e Contabilidade e em Iniciação Científica, no período em que esta pesquisa se propôs a analisar.

De acordo com o Gráfico 4, a análise temporal procurou constatar o ano com maior concentração de publicações sobre o tema de contabilidade tributária.

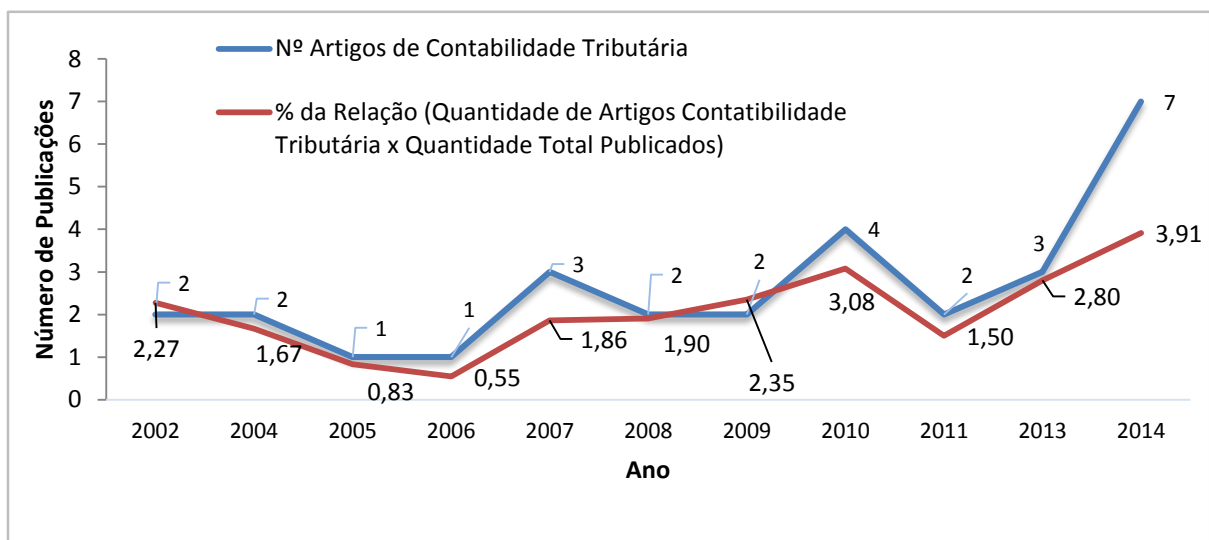


Gráfico 4 – Análise Temporal.
Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme demonstrado no Gráfico 4, foi constatado maior publicação na área de Contabilidade Tributária no ano de 2014, apresentando 7 trabalhos, e no ano de 2010, com 4 artigos. Nota-se também, que nos anos de 2001, 2003 e 2012 não houve publicações neste tema nos congressos analisados. No referido Gráfico, também são evidenciados, os percentuais que as publicações em contabilidade tributária representam em relação ao total de artigos publicados nos Congressos USP, sendo o ano de 2014 o mais representativo com 3,91%.

Por meio dos dados expostos no Gráfico 4, é possível verificar que as publicações em contabilidade tributária embora menos frequente que outras áreas, estão lentamente se consolidando com o avanço das edições dos Congressos, despertando interesse da comunidade acadêmica. Muito embora o Congresso de Iniciação Científica vem colaborando para isso, pois, dos 29 trabalhos da amostra em análise, 9 são do Congresso de Iniciação, representando 31% da amostra.

4.2 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Nesta seção serão apresentados os resultados obtidos da análise de conteúdo em duas fases: (i) análise do enquadramento metodológico da pesquisa; e, (ii) análise das características do portfólio bibliográfico sobre contabilidade tributária.

4.2.1 Análise do Enquadramento Metodológico dos Artigos do Portfólio Bibliográfico

Inicialmente buscou-se o enquadramento metodológico apresentado pelos autores em seus artigos, entretanto, nem todos os trabalhos possuem essa informação.

Nesse sentido, no Gráfico 5 evidencia-se o percentual de trabalhos que apresentam o enquadramento metodológico em contrapartida aos que não o fazem.

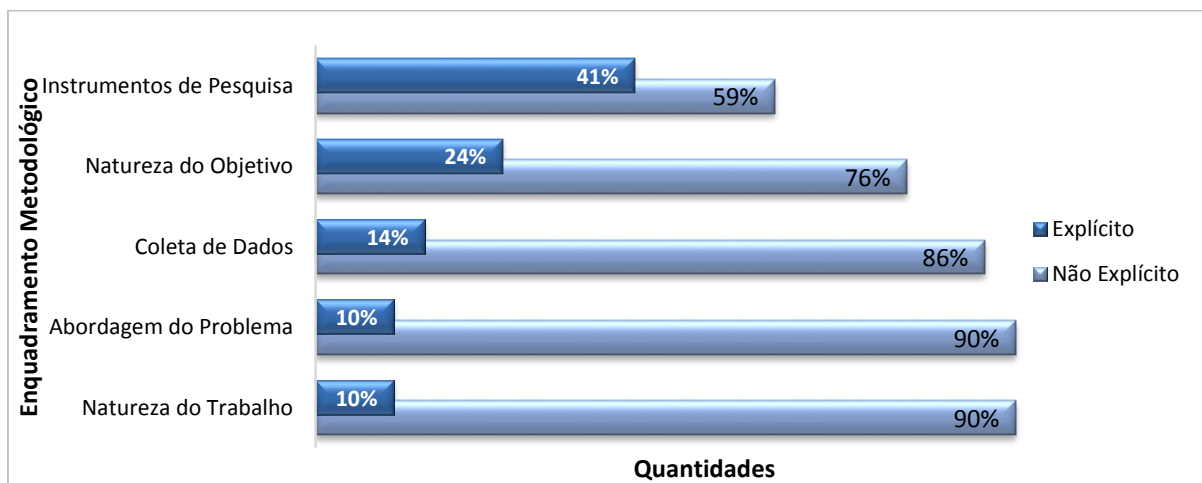


Gráfico 5 – Enquadramento Metodológico dos Artigos do Portfólio Bibliográfico.
 Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Pode-se perceber por meio do Gráfico 5 que a quantidade de artigos que explicita o enquadramento metodológico é pequena, visto que nenhum dos itens analisados ultrapassa 50% da amostra. O item que os autores mais explicitaram em seus trabalhos foi o instrumento de pesquisa com 41%. Na sequência encontram-se

a natureza do objetivo com 24% e a coleta de dados com 14%. Os itens menos especificados foram a natureza do trabalho, e a abordagem do problema que apresentaram 10% da amostra.

Pelo fato de poucos trabalhos desmonstrarem o enquadramento metodológico de forma explicita, é possível verificar que a maioria dos autores não definem esse aspecto em suas pesquisas, e cabe ressaltar aqui, a importância dessa definição.

De acordo com Ribeiro (2013), o uso da definição da metodologia é um importante instrumento caracterizador de uma pesquisa, dando-lhe formato de acordo com o método e técnicas utilizadas para o alcance do conhecimento a respeito do objeto de estudo especificado. Assim sendo, a sua utilização possibilita a procura por soluções para um determinado problema, e por meio da constatação de uma hipótese, atingir objetivos necessários para a construção do conhecimento.

Considerando o exposto, com vistas a analisar o enquadramento metodológico dos artigos do portfólio bibliográfico, fez-se a classificação de forma interpretativa dos trabalhos que não apresentavam enquadramento metodológico.

No Gráfico 6 é apresentada a natureza do objetivo que foi dividida em trabalhos descritivos e trabalhos exploratórios.

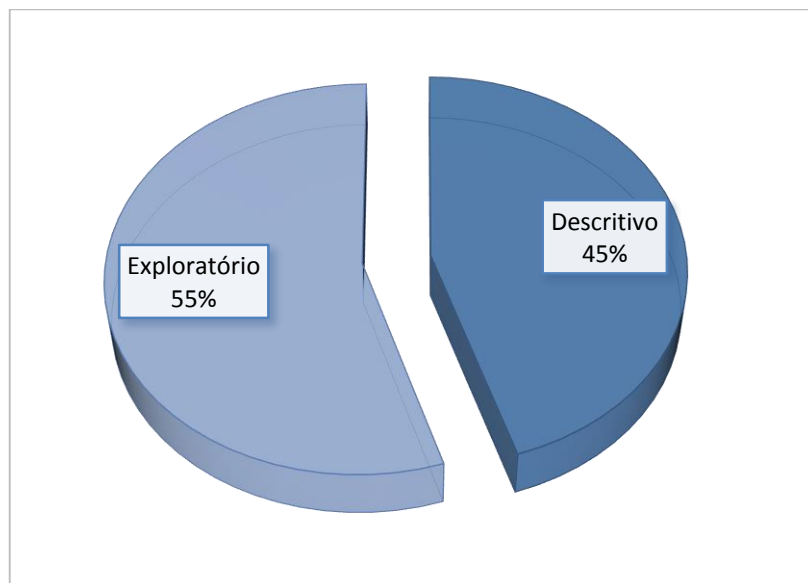


Gráfico 6 – Natureza do Objetivo
Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Por meio dos dados apresentados no Gráfico 6, quanto a natureza do objetivo, é possível verificar que da amostra de 29 artigos que compõe o portfólio, 45% são descritivos e 55% são exploratórios. Apesar de uma diferença pequena, estes dados,

demonstram que a pesquisa exploratória acaba sendo mais apreciada pelos pesquisadores na busca de maior familiaridade com o problema do estudo na contabilidade tributária.

No Gráfico 7 são apresentadas as proporções quanto a natureza do trabalho, a qual foi dividida em teórico e prático.

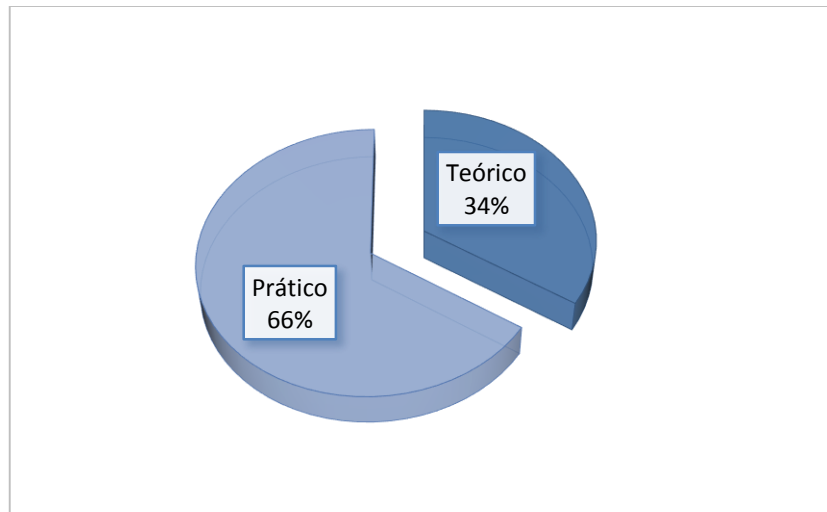


Gráfico 7 – Natureza do Trabalho
Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Quanto a natureza do trabalho, é possível verificar por meio dos dados evidenciados no Gráfico 7, que 66% dos trabalhos desenvolvidos foram práticos e 34% foram teóricos, compondo assim uma parcela menor da amostra.

A predominância na amostra em estudo de trabalhos práticos, pode ser justificada pelo fato da contabilidade tributária possibilitar a análise no dia-a-dia das empresas e contribuintes de forma individual, apresentando desse modo maior exatidão. Contudo, 34% da amostra é conceitual, evidenciando que o tema também vem sendo abordado teóricamente.

No gráfico 8 é apresentada a classificação da coleta de dados. Os trabalhos foram classificados em dados primários, dados secundários e ambos.

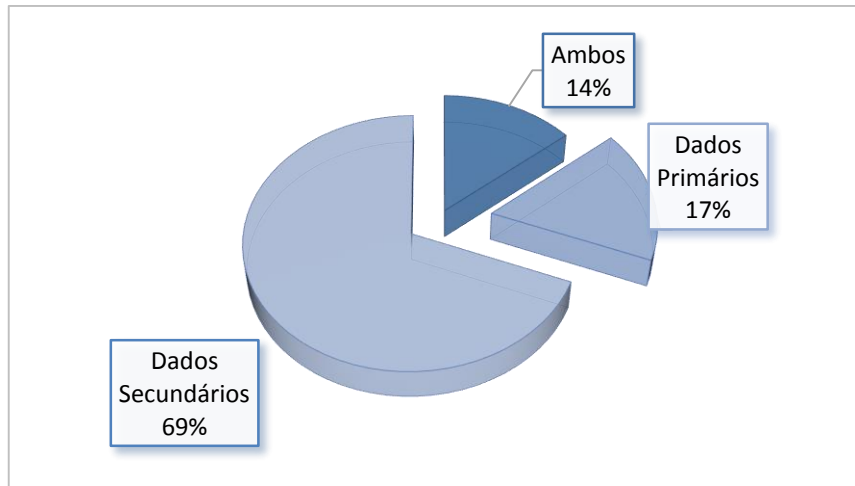


Gráfico 8 – Coleta de Dados
Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme evidenciado no Gráfico 8, quanto à coleta de dados, notou-se pequena quantidade de trabalhos que abrangem dados primários e secundários ao mesmo tempo (ambos), representando 14% da amostra. As pesquisas que utilizam apenas dados primários representam 17%, e as que fazem uso de apenas dados secundários representam a preferência dos autores da área, compondo 69% da amostra.

No Gráfico 9 são apresentados os dados referentes a classificação da pesquisa quanto a abordagem do problema. Esta foi dividida em qualitativa, quantitativa e qualitativa-quantitativa.

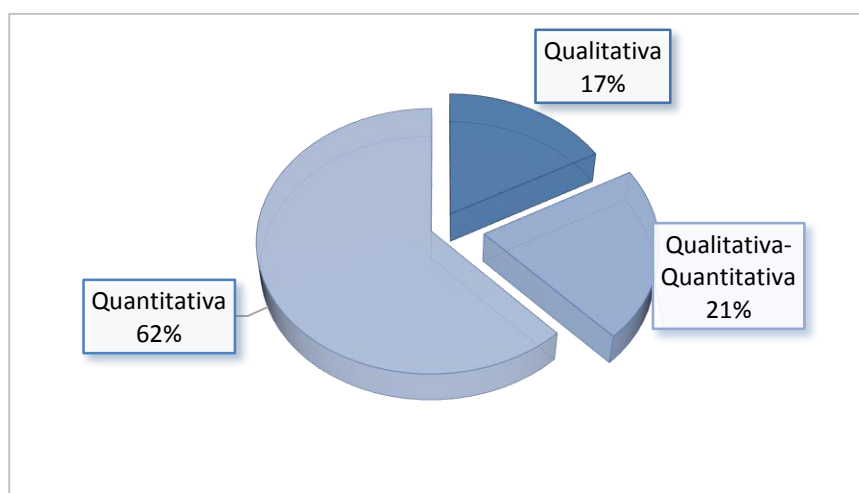


Gráfico 9 – Abordagem do Problema
Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme dados demonstrados no Gráfico 9, a maior parte das pesquisas desenvolvidas em contabilidade tributária é quantitativa, representando 62%. As

pesquisas que fazem uso da junção das duas abordagens qualitativa e quantitativa representam 21% da amostra. Os estudos que utilizam apenas a abordagem qualitativa representam 17%, evidenciado ser a menos utilizada.

A concentração das pesquisas com abordagem quantitativa complementa as informações demonstradas no Gráfico 8, que evidencia maior presença de pesquisas práticas na área em estudo, tendo em vista que a matéria tributária engloba quase em sua totalidade a quantificação dos custos tributários para os contribuintes e montantes de arrecadação.

No Gráfico 10 são evidenciados os instrumentos utilizados para coleta de dados pelos autores dos trabalhos que compõem o portfólio bibliográfico. Os instrumentos são divididos em análise documental, questionário e entrevista.

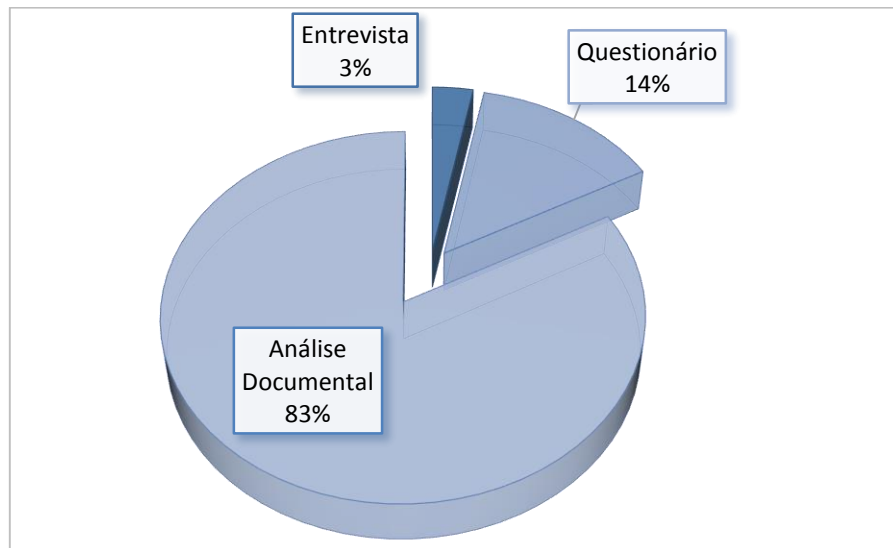


Gráfico 10 – Instrumento de Pesquisa
Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme dados apresentados no Gráfico 10, quanto ao instrumento de pesquisa, é possível verificar que a análise documental possui maior representatividade, significando 83% da amostra. Em seguida está o questionário, com 14%, e por último, encontra-se a entrevista, com 3% da amostra.

A grande representatividade dos trabalhos que utilizam a análise documental pode ser justificada por dois fatos: os artigos teóricos são classificados nesta categoria; e, a maioria dos estudos sobre contabilidade tributária são efetuados em documentos coletados das empresas.

4.2.2 Análise das Características do Portfólio Bibliográfico

Este tópico tem como objetivo compreender as principais temáticas abordadas nos 29 artigos sobre o tema da contabilidade tributária abordados neste estudo, e os seus respectivos objetivos e resultados.

Destaca-se que esta pesquisa não teve o intuito de elaborar um método de classificação da pesquisa sobre contabilidade tributária, sendo realizado apenas um agrupamento dos principais temas discutidos nos trabalhos, formando o que denominou-se de “base de estudo”. Ressalta-se que alguns trabalhos apontaram relação com mais de uma base, considerado a predominância do assunto para a sua classificação. De acordo com a Tabela 2, os artigos foram separados em cinco bases de estudos.

Tabela 2 – Categoria dos Artigos Quanto a Base de Estudo

| Bases de Estudo da Pesquisa | Nº Artigos | Percentual |
|----------------------------------|------------|------------|
| 1 Custos e impactos dos tributos | 9 | 31% |
| 2 Legislação tributária | 8 | 28% |
| 3 Planejamento tributário | 4 | 14% |
| 4 Percepção e ética | 4 | 14% |
| 5 Administração tributária | 4 | 14% |
| Total de Artigos | 29 | 100% |

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Conforme verificado na Tabela 2, a área com maior representatividade é a de custos e impactos dos tributos com 31%. Em seguida encontra-se a legislação tributária com 28% da amostra. Posteriormente, tem-se o planejamento tributário, a base sobre percepção e ética, e por fim a administração tributária, cada uma com 14% da amostra.

4.2.2.1 Objetivos e principais resultados dos artigos do portfólio bibliográfico

Neste item buscou-se evidenciar os objetivos e resultados dos artigos que compõem o portfólio bibliográfico.

Inicialmente, no Quadro 5 são evidenciados os trabalhos sobre contabilidade tributária classificados na base de estudo “Custos e Impactos dos Tributos”. Nessa base foram apresentadas as pesquisas que tratam sobre o custo real, o impacto e o reflexo dos tributos nas mais variadas atividades e situações.

| Custos e Impactos dos Tributos | | |
|--|--|---|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| Evidenciar o efeito da cumulatividade e da não-cumulatividade da Cofins na carga tributária e no preço de venda de um produto ao longo da sua cadeia produtiva | Constata-se que o efeito da não cumulatividade não está diminuindo a carga tributária e como o resultado afeta o preço de venda. O estudo levanta também as seguintes questões: As novas regras da Cofins não atingem as pequenas e médias empresas; (ii) as empresas tributadas pelo Lucro Real pagam mais imposto; (iii) os setores que mais ganham com as regras da Cofins são os que têm várias etapas de produção, também as exportações com a desoneração ganham em competitividade; (iv) os setores que mais perdem são os que utilizam bastante mão-de-obra como os de serviços e também as importações que são tributadas como os produtos nacionais. | CARLOS ALBERTO PEREIRA; ERICK TADEU DE MEDEIROS; FÁBIO RODRIGO PEREIRA SOBREIRA; AMAURY JOSÉ REZENDE; CARLOS MARCELO FERREIRA OMODEI (2004) |
| Analisar os efeitos da utilização dos critérios estabelecidos pela IAS 41 para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos em relação aos impostos diferidos aplicados as empresas que exploram a atividade rural de pecuária, utilizando como base referencial o estado de Mato Grosso. | A mensuração e o reconhecimento dos ativos biológicos pelo valor justo impacta o valor dos passivos por impostos diferidos. O não reconhecimento das saídas de caixas para pagamentos de impostos futuros, podem levar os usuários externos a tomar decisões errôneas, além da contabilidade não estar demonstrando a verdadeira situação patrimonial. | ILIRIO JOSE RECH; MOISES FERREIRA DA CUNHA; IVONE VIEIRA PEREIRA; JOSEMAR RIBEIRO DE OLIVEIRA (2007) |
| Análisar se as mudanças ocorridas na tributação do IPI em 1999 provocou distorções em relação a sistemática anterior, nos custos da indústria de cigarros no Brasil. | As regras da seletividade causam altas taxas de impostos para a indústria do tabaco. No entanto a mudança do uso da alíquota <i>ad valorem</i> (percentual definido em lei e aplicado sobre a base de cálculo) para o uso da alíquota específica (valor expresso em moeda e estabelecido em lei) para a tributação do IPI, causam distorções que pesam ainda mais para esse setor. Tal alteração causa maior incidência de tributos sobre cigarros de menor valor do que em cigarros mais caros, dessa forma as | CARLOS ALBERTO PEREIRA; MAURO FERNANDO GALLO; OTÁVIO GOMES CABELLO (2007) |

| Custos e Impactos dos Tributos | | |
|--|---|--|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| | empresas menores que produzem cigarros de menor preço pagam mais impostos que empresas maiores que trabalham com preços mais elevados, podendo dessa forma estar perdendo também em competitividade. | |
| Verificar qual a real condição das cooperativas agropecuárias enquanto contribuintes do governo, se de fato são organizações privilegiadas quanto a tributação, ou se são oneradas por uma elevada carga tributária que absorve grande parte da riqueza que geram. | O resultado demonstra que em quatro dos seis anos analisados, não existiu evidências para desconsiderar que os percentuais de distribuição do valor adicionado ao Governo sejam semelhantes. Possivelmente as sociedades cooperativas analisadas tem recolhido ao governo quantias proporcionalmente idênticas as de entidades não-cooperativas. Sendo notório que a elevada carga tributária alcance inúmeras instituições no país, mesmo as que possuam atividades focadas para a sociedade com objetivo de amparar o desenvolvimento humano como é o caso das sociedades cooperativas. | PATRICIA DOS SANTOS VIEIRA; ARIIVALDO DOS SANTOS (2007) |
| Comparar o custo tributário no simples nacional com o custo tributário no lucro presumido para as atividades de prestação de serviços. | É de vital importância a realização de planejamento tributário. O regime mais vantajoso deve ser estabelecido de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa. O simples nacional é vantajoso comparado ao lucro presumido em todas as atividades do anexo III, também apresenta vantagem na maioria das faixas de receita bruta do anexo IV, já no anexo V, o simples nacional é viável apenas para faixas em que a relação entre a folha de pagamento e a receita bruta seja até 30%, abaixo desse percentual, o lucro presumido torna-se mais vantajoso. | EVALDO SANTANA DE SOUZA (2008) |
| Identificar um ponto de equilíbrio entre a margem de lucro e os recolhimentos de pis/cofins, a partir da qual, a uma determinada margem seja vantagem para a empresa analisada optar entre o lucro presumido e lucro real. | Por meio deste estudo, nota-se que não existe um ponto de equilíbrio preciso que possa ser utilizado por todas as empresas. O estudo conclui que o sistema cumulativo é indicado para empresas com margem de lucro alto, devido a possuírem insumos e custos que não geram créditos. Já o sistema não-cumulativo é apropriado para empresas que exibem menor receita bruta, em virtude dos créditos serem compensados. Empresas exportadoras também levam vantagem no sistema não cumulativo. | MURIEL FERREIRA MUCHE; JORGE DE SOUZA BISPO (2008) |
| Comparar o impacto da carga tributária em relação ao valor adicionado das empresas dos setores de siderurgia e metalurgia e de madeira e papel que divulgaram suas demonstrações contábeis no site da | De acordo com estudo, o subsetor de madeira e papel apresentou média de carga tributária em comparação ao valor adicionado total de 29,09% e coeficiente de variação de 72,52%. Já o subsetor de siderurgia e metalurgia, exibiu 33,99% e coeficiente de variação de 37,58%. Os resultados apresentados são de alta relevância, visto a representatividade dos tributos para a nossa sociedade. Portanto, enfatiza-se a importância de um planejamento tributário, com uso de meios lícitos para a redução da carga tributária. | JAQUELINE DA SILVA HORVATH; JOSÉ AYLTON NOGUEIRA; GABRIELA MACHADO DOS SANTOS (2013) |

| Custos e Impactos dos Tributos | | |
|--|---|--|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| bovespa, no período de 2008 a 2011. | | |
| Verificar a relação entre a característica de ser empresa familiar e a agressividade fiscal para empresas de capital aberto no mercado de capitais brasileiro. | O estudo revela que as empresas familiares listadas na BOVESPA apresentam maior agressividade fiscal (redução gerencial dos rendimentos tributáveis) do que as empresas não familiares. Os índices estudados apontam que as empresas familiares possuem taxa de impostos menores e maior deslocamento entre o lucro contábil em relação ao lucro tributado. | GILIARD CRETON RAMALHO; ANTONIO LOPO MARTINEZ (2014) |
| Verificar se a redução da alíquota do IPI dos automóveis causou alterações sobre as vendas de veículos no varejo. | Por meio dos resultados obtidos não é possível comprovar que as vendas de veículos tenham sido influenciadas pela redução de IPI. Em aspectos gerais as vendas apresentaram crescimento, juntamente com os créditos disponibilizados a pessoa física, porém a renda média das pessoas teve diminuição real. Dessa forma, pondera-se que a redução da alíquota não causou aumento nas vendas, mas caso não a houvesse poderia ter ocorrido redução das vendas. | LAÍS SIENNA ALVES; MARCELO DRIEMEYER WILBERT (2014) |

Quadro 5 – Custos e Impactos dos Tributos

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Os trabalhos classificados na base de estudos custos e impactos tributários representam 31% da amostra, evidenciando ser a área da contabilidade tributária que recebe mais pesquisas. Apesar desta base de estudo ser a mais representativa, é possível verificar que os trabalhos da amostra não abrangem todos os setores econômicos e empresas do nosso país, o que seria relevante, visto que os tributos impactam de forma diferenciada em cada atividade.

Dos trabalhos da amostra, dois tratam sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados. Pereira; Gallo e Cabello (2007) verificam as distorções provocadas pelas mudanças no IPI na indústria de cigarros. Os autores concluem que os pequenos produtores de cigarros pagam mais impostos pelo fato de fabricar cigarros de menor valor, já os maiores produtores trabalham com cigarros mais caros e, portanto, com menor incidência de IPI.

Alves e Wilbert (2014) em sua pesquisa identificam se as reduções nas alíquotas de IPI para automóveis impactaram no aumento das vendas, por meio dos resultados obtidos é possível verificar que a redução na alíquota não causou aumento das vendas, mas, caso não a houvesse, poderia ter ocorrido redução das mesmas, pois em associação ocorreu a diminuição da renda média das pessoas.

Como enfatizado no referencial, a contabilidade tributária é complexa, principalmente pelas muitas alterações nas normas e legislações, sendo importante

testar os efeitos reais dessas mudanças na prática, pois algumas vezes pode ocorrer efeito contrário, conforme identificado pelos trabalhos descritos no Quadro 5.

Em relação à cumulatividade da COFINS, os trabalhos de Pereira *et al.* (2004) e Muche e Bispo (2008) buscam evidenciar os efeitos da cumulatividade e da não cumulatividade, identificando um ponto de equilíbrio entre a margem de lucro e os recolhimentos. Em seus resultados, os autores identificam que as empresas tributadas pelo Lucro Real pagam mais impostos, e que os setores que mais ganham com as regras da Cofins são os que têm várias etapas de produção e margem maior de lucro, também as exportações com a desoneração ganham em competitividade.

Os setores que mais perdem, com a cumulatividade da COFINS são os que utilizam grande quantidade de mão-de-obra, como os de serviços e também as importações que são tributadas como os produtos nacionais. Por meio desses dois trabalhos, é possível identificar a existência de opções de tributação que podem ser mais vantajosas do que outras, conforme o porte e a atividade das empresas, sendo possível enfatizar a importância de um dos métodos da contabilidade tributária indicado por Fabretti (1999), que consiste no planejamento para identificar qual é o melhor enquadramento tributário, com vista à redução dos impostos.

A grande maioria dos trabalhos sobre contabilidade tributária, classificados nessa base enfatizam a elevada carga tributária, como na pesquisa de Vieira e Santos (2007), confirmando o exposto no referencial por Esnoide *et al.* (2009). Acrescenta-se também os trabalhos de Horvath, Nogueira e Santos (2013), Souza (2008), que por meio dos resultados da aplicação prática de alíquotas de diferentes tributos em ramos de atividades distintos, são evidenciadas recomendações de uso do planejamento tributário, somando-se outras medidas gerenciais de redução de impostos como na pesquisa de Ramalho e Martinez (2014). Portanto, a contabilidade tributária preocupa-se fortemente com os elevados custos tributários e opções para a sua redução.

Acrescenta-se ainda a atenção da contabilidade tributária em mensurar os tributos de maneira ideal, concretizando a evidenciação patrimonial verdadeira. No trabalho de Rech (2007), verifica-se a preocupação com o não reconhecimento das saídas de caixas para pagamentos de impostos futuros, podendo acarretar em uma contabilidade que não retrata a verdadeira situação patrimonial, levando os seus usuários a tomar decisões equivocadas.

Nesta base de estudos, são notórias pesquisas relacionadas ao custo e o impacto dos tributos nas empresas que exploram a atividade rural de pecuária, indústria de cigarros, cooperativas agropecuárias, atividades de prestação de serviço, subsetores de siderurgia e metalurgia e de madeira e papel, empresas familiares, vendas de veículos no varejo. Verificando-se a necessidade de mais pesquisas no ramo da contabilidade tributária visto que, a gama de atividades econômicas vai muito além destas aqui expostas e com variados enquadramentos tributários.

Em síntese, nesta base de estudo com artigos que tem como tema a contabilidade tributária, nota-se a preocupação desta com os elevados custos tributários e opções para a sua redução. Igualmente há a preocupação na mensuração ideal dos tributos para evidenciação patrimonial verdadeira. Os autores dessa base enfatizam ainda a importância da realização de testes dos reais efeitos das alterações nas normas e legislações tributárias na prática, pois algumas vezes ocorre efeito contrário e recomendam maior transparência das informações contábeis publicadas, possibilitando a melhoria da qualidade das pesquisas. Acrescentando-se a isto, a ausência de trabalhos que abrangem todos os segmentos econômicos, visto a larga gama de atividades.

Na sequência, no Quadro 6 são demonstrados os artigos de contabilidade tributária classificados na base de estudo sobre “Legislação Tributária”, que representam 28% da amostra. Nessa base de estudos foram classificados os trabalhos que tratam de mudanças na legislação tributária, societária, práticas contábeis e avaliação de normas tributárias que impõem práticas contábeis.

| Legislação Tributária | | |
|---|--|--|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| Analisar o impacto da LRF na gestão tributária na amostra constituída por 380 municípios do estado do RS, no período de 1996 a 2005, tornando possível relacionar os resultados obtidos com a intenção focada pela lei, aliados a capacidade econômica local. | A LRF foi decisiva para o aumento nos índices de arrecadação dos tributos nos municípios gaúchos. As contribuições surgidas com a lei foram na direção de evidenciar o controle das receitas e despesas nas esferas governamentais, otimizando assim seus resultados e estabilizando as contas públicas. | SANDRA REGINA TOLEDO DOS SANTOS (2008) |
| Demonstrar se a amortização do ágil gerado internamente em operações de | Com intenção de estabelecer limites entre a conduta de elusão fiscal e a elisão, a administração tributária passou a rejeitar algumas formas de reorganizações, para consequências | GUSTAVO RIQUE PINTO PASSOS; EULER NOBRE VILAR (2010) |

| Legislação Tributária | | |
|--|---|--|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| incorporação reversa indireta, com utilização de empresa veículo, possui sustentação na teoria da contabilidade e na legislação tributária. | das incidências tributárias, quando efetivadas em empresas do mesmo grupo. Nota-se um desvirtuamento do ágio e do processo de reorganização societária, pois muitas vezes são usadas com a intenção de manipular os resultados e indicadores financeiros. Deste modo, convém aos órgãos emissores de normas brasileira realizar mudanças nos procedimentos contábeis para a combinação de negócio, com a intenção de limitar essas modificações utilizadas por empresas fusionadas, ao mesmo tempo que a legislação tributária deve privilegiar a substância econômica dos atos dos contribuintes em detrimento da forma jurídica das operações | |
| Verificar a existência de comportamento discricionário por parte dos gestores de empresas brasileiras sobre os resultados contábeis em função dos gastos com tributos sobre o lucro. | Em alguns casos as normas contábeis abrem espaço para a discricionariedade de gestores, e os mesmos a utilizam para mascarar situações em que a empresa esteja exposta. Os resultados da pesquisa permitem afirmar que as empresas utilizam o seu poder discricionário para alterar os resultados contábeis. | GUILHERME PINTO REZENDE; SÍLVIO HIROSHI NAKAO (2010) |
| Trazer a dimensão atual pontos conflitantes e seus possíveis efeitos, bem como aclarar e confrontar alguns conceitos contábeis e jurídicos para que se possa demonstrar a necessidade de se alcançar um equilíbrio entre a regulação e a realidade contábil. | Constata-se que as indagações sobre a questão se a massa falida estaria sujeita ao pagamento de impostos, não encontram-se amparados na esfera jurídica e contábil. Confirmando assim a necessidade de alcançar equilíbrio entre a forma jurídica e a essência contábil para que se consiga uma política tributária baseada na segurança de conceitos, transparência e equidade. Examinar o instituto da falência pela sistemática contábil é notar incoerências legislativas no cenário corporativo. A desarmonia entre os conceitos jurídicos e contábeis relacionados a massa falida deixa vastas situações cotidianas efetuadas por esses entes. | CAROLINA MOREIRA FERNANDES; POUERI DO CARMO MARIO (2010) |
| Avaliar os potenciais impactos da exclusão dos créditos tributários na apuração do nível de capitalização dos dez maiores bancos brasileiros na adoção da Basileia III. | As evidências do estudo demonstram que os níveis médios de capital dos bancos em análise no período de 2001 a 2011 são maiores que o capital exigido pela Basileia II e III, porém quando excluídos os créditos tributários os níveis médios de capital são menores do que os previstos na basileia II e III. Destaca-se aqui que os bancos que apresentam maiores relevâncias dos créditos tributários são o Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal. Quanto a avaliação da evolução do nível de capitalização dos bancos com e sem os créditos tributários também apresentam-se dentro dos níveis requeridos quando somado os créditos tributários, mas quando os exclui fica abaixo do previsto. Desse modo, é presumível que a exclusão dos créditos tributários gera repercussões nos níveis de capital das instituições financeiras quanto ao enquadramento dos bancos brasileiros aos requerimentos previstos em Basileia III. | ANDRÉ LUIZ BENITE; JOSÉ ALVES DANTAS (2013) |

| Legislação Tributária | | |
|--|--|--|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| Avaliar empiricamente se a emissão da norma FIN 48 causou impactos no montante de tributos apurado sobre o lucro pelas empresas Brasileiras sujeitas à sua adoção, utilizando como <i>proxy</i> de avaliação o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) corrente e corrente líquido. | Os resultados demonstram que as empresas não aderiram práticas menos agressivas e dessa forma não houve aumento no montante de tributos, o que não reforçou a Teoria dos Custos Políticos, apresentada por Zimmerman (1983), que afirma que empresas procuram opções contábeis com práticas mais conservadoras que reduzam o lucro a ser apurado e divulgado, visando não atrair a atenção do Governo. Deste modo, conclui-se que a norma FIN 48 intitulada “contabilização de tributos sobre o lucro em condições de incerteza” não contribuiu para qualquer alteração no montante dos tributos arrecadados. | FABIO PEREIRA DA SILVA; DENIS DA CRUZ MANGIA MACIEL (2014) |
| Analisar se os gestores das operadoras de planos de saúde utilizam práticas de gerenciamento da informação contábil por meio das provisões técnicas como resposta aos incentivos da regulação econômica da Agência Nacional de Saúde, bem como ao cenário tributário no Brasil. | Os resultados indicam que os gestores das operadoras de planos de saúde que constituem a amostra em estudo, podem com a finalidade de alcançar os seus interesses econômicos, estar escolhendo práticas contábeis, ou seja, podem induzir para baixo as provisões técnicas se os valores dos parâmetros de solvência e os impostos são menores, e em situação contrária influenciando para cima. Deste modo, há sinais de gerenciamento da informação contábil por meio das provisões técnicas formado por operadoras de planos de saúde como resultado da regulação econômica e tributária do setor de assistência à saúde. | BERNARD MOTHE MATTOS; MARCELO ALVARO DA SILVA MACEDO (2014) |
| Analisar a influência das práticas tributárias como incentivos para o gerenciamento de resultados contábeis das empresas brasileiras, considerando a adoção do IFRS nesse processo. | Como resultado da pesquisa, tem-se que as práticas tributárias, influenciam a discricionariedade dos gestores em relação aos números contábeis. Em relação ao período pós-adoção do IFRS, notou-se que a segregação da contabilidade financeira e da contabilidade tributária causou consequência no Brasil no que diz respeito ao gerenciamento de resultados. | LORENA LUCENA FURTADO; JOÃO ANTÔNIO SALVADOR DE SOUZA; ALFREDO SARLO NETO (2014) |

Quadro 6 – Legislação Tributária

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Os temas abordados nos artigos sobre contabilidade tributária quanto à legislação foram: os impactos na Lei de Responsabilidade Fiscal (SANTOS, 2008); impacto sobre a regulação e realidade contábil (FERNANDES; MARIO, 2010); legislação tributária e teoria da contabilidade na incorporação reversa (PASSOS; VILAR, 2010); discricionariedade de gestores em relação as normas e práticas contábeis (REZENDE; NAKAO, 2010); o acordo da Basileia III – série de medidas que buscam reforçar a solidez e a estabilidade do sistema bancário (BENITE; DANTAS, 2013); a norma FIN 48 - relativa a contabilização de tributos sobre o lucro em condições de incerteza (SILVA; MACIEL, 2014); práticas de gerenciamento da

informação contábil (MATTOS; MACEDO, 2014; FURTADO; SOUZA; NETO, 2014). Notando-se que as pesquisas aqui expostas sobre contabilidade tributária não englobam a totalidade das alterações nas legislações e normas.

O trabalho de Passos e Vilar (2010) concluí que os órgãos emissores de normas brasileiras devem realizar mudanças nos procedimentos contábeis para a combinação de negócio, para limitar modificações utilizadas por empresas fusionadas, ao mesmo tempo que a legislação tributária deve privilegiar a substância econômica dos atos dos contribuintes em detrimento da forma jurídica das operações.

Fernandes e Mario (2010) confirmam a necessidade de alcançar equilíbrio entre a forma jurídica e a essência contábil. Efetivamente, Ludícibus e Pohlmann (2006) já haviam destacado a interferência das normas tributárias na prática contábil. Os autores afirmam que as normas tributárias estabelecem, não somente critérios de apuração de tributos, mas também critérios de contabilização que muitas vezes vão de encontro com os princípios contábeis. Para os autores, o ideal seria que a contabilidade tributária por meio de suas demonstrações contábeis pudesse destacar apenas a situação patrimonial das entidades, não considerando o interesse do fisco.

Igualmente, identificou-se três estudos quanto a atuação discricionária dos gestores. Os resultados das pesquisas de Mattos e Macedo (2014) Rezende e Nakao (2010), Furtado, Souza e Neto (2014), evidenciam que as empresas praticam o gerenciamento das informações contábeis, utilizando-se de atuação discricionária dos gestores para alterar os seus resultados, visto que as normas contábeis abrem espaço para isso. Ludícibus e Pohlmann (2006) indicam a necessidade da realização de mapeamento dessas possibilidades de escolhas contábeis e os seus respectivos impactos no lucro das organizações, para auxiliar a efetivação de estudos na contabilidade tributária que visem a identificação das reações do contribuinte, colaborando assim para uma gestão mais eficaz de tributos.

Percebe-se poucas pesquisas que tratam sobre as mudanças nas legislações, visto os conceitos apresentados no referencial teórico de Yoshitake (2012) e Esnolde (2009), que afirmam que as empresas não conseguem acompanhar as alterações tributárias por serem constantes. Assim, verifica-se que para esses autores é relevante que a contabilidade tributária busque desenvolver mais pesquisas que abordem as alterações na legislação de forma a auxiliar no seu entendimento.

Dessa forma, os trabalhos classificados nesta base de estudos, destacam que o ideal seria que a contabilidade tributária por meio de suas demonstrações contábeis pudesse destacar apenas a situação patrimonial das entidades, não considerando o interesse do fisco. Adicionalmente, os autores indicam a necessidade de mapeamento de escolhas contábeis, para auxiliar a realização de estudos que visem a identificação das reações do contribuinte, colaborando assim para uma gestão mais eficaz de tributos. Os autores evidenciaram que as pesquisas aqui expostas não englobam a totalidade das alterações nas legislações e normas. Portanto, consideram relevante que a contabilidade tributária busque desenvolver mais pesquisas que abordem as alterações na legislação de forma a auxiliar no seu entendimento

O Quadro 7 exhibe os artigos sobre contabilidade tributária, classificados na base de estudo que trata sobre o “Planejamento Tributário”. Estes, por sua vez, abordam questões como métodos para a redução da incidência de tributos, e como as empresas e contribuintes respondem as regras tributárias, considerando que essas podem apresentar variações de acordo com a forma organizacional, lugar e ativos.

| Planejamento Tributário | | |
|---|--|---|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| Apresentar alguns aspectos gerais do planejamento tributário, reflexão sobre o papel do contador no processo e os efeitos da Lei Complementar 104/01 (antielisiva). | O planejamento tributário é um processo indispensável quando bem executado. Sendo que o contador deve participar desse planejamento, em empresas de quaisquer porte, mantendo-se atualizado sobre a legislação tributária. A Lei complementar 104/01 gerou a dúvida se a autoridade administrativa, de acordo com sua interpretação, poderia descaracterizar a elisão fiscal como um ato legal, visto ser um comportamento prévio. Concluindo que a competência para desconsiderar os atos realizados deve emanar do Poder Executivo e não do Fisco ou do contribuinte. | MANUEL PEREZ MARTINEZ (2002) |
| Apresentar um estudo sobre o planejamento tributário de empresas com ênfase no simples, suas vantagens e desvantagens. | Além de existir limitações para que uma empresa se enquadre no simples, os gastos com tributos dessas são menores, mas com diferença pequena. Fazendo-se dessa forma necessário a realização de um planejamento. Com esse planejamento as empresas possuíram mais informações para a tomada de decisão sobre a melhor forma de tributação. Constatou-se também que os contadores avaliam como positiva a influência do simples em escritórios e empresas optantes. O estudo expõe que na implantação do simples as micro e pequenas empresas criaram expectativas de receber incentivos do poder público, mas após quase 5 anos o cenário econômico apresenta poucas alterações. | ANDREIA MARQUES MACIEL; ANA MARIA VICENTIM; CASSIA REGINA VICENTIM; JOÃO MARINO JUNIOR (2002) |
| Comprovar a hipótese de que as empresas realizam | Por meio da pesquisa apresentada, confirma-se que principalmente a incorporação e a cisão, de forma combinada ou isolada estão sendo usadas como | DANIEL HENRIQUE FERREIRA DA |

| Planejamento Tributário | | |
|---|--|---|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| planejamento tributário através dos institutos de reorganização societária. | instrumento para o planejamento tributário. A incorporação e a cisão são utilizadas para operações de aquisição, evitando-se a tributação de imposto de renda sobre ganhos de capital e também para a compensação de prejuízos fiscais. | SILVA; MAURO FERNANDO GALLO; CARLOS ALBERTO PEREIRA; EMANOEL MARCOS LIMA (2004) |
| Verificar se é possível, para uma empresa socialmente responsável, alcançar a redução de tributos com práticas de filantropia e de investimento social. | Os estudos concluem que é possível realizar o planejamento tributário por meio de práticas de responsabilidade social. Espera-se que a atual pesquisa estimule as empresas enquadradas no regime do lucro real a realizar investimento social por meio de doações para o terceiro setor. Também acredita-se que o governo possa incentivar não somente pessoas jurídicas enquadradas no lucro real, mas sim toda a sociedade para a prática social mesmo sem o benefício da dedutibilidade fiscal. | BEATRIZ SANTOS NEVES FADLALAH; ANTONIO LOPO MARTINEZ; VALCEMIRO NOSSA (2011) |

Quadro 7– Planejamento Tributário

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Os artigos classificados de contabilidade tributária na base de planejamento tributário representam 14% da amostra. Conforme demonstrado no Quadro 7, essa base engloba os trabalhos de Martinez (2002), Maciel *et al.* (2002), Fadlalah, Martinez e Nossa (2011) e também Silva (2004).

Cabe ressaltar que alguns trabalhos evidenciam em suas conclusões a necessidade de planejamento tributário, mas foram classificados em outras bases de estudo por apresentar o foco principal em outras áreas tributárias, como é o caso dos trabalhos de Souza (2008) e Horvath, Nogueira e Santos (2013).

A propósito das afirmações de Esnolde *et al.* (2009), expostas no referencial considerando que o sistema tributário brasileiro é muito oneroso, encontram-se nessa base os trabalhos de Martinez, (2002), Maciel *et al.* (2002), Silva (2004) e Fadlalah, Martinez e Nossa (2011), que corroborando com o primeiro evidenciam a necessidade de planejamento tributário. Verificando-se os diferentes anos de publicações é notável que a economia de tributos não é um anseio somente da contabilidade tributária da atual sociedade, mas empregada como uma característica do Sistema Tributário Brasileiro.

Os autores da contabilidade tributária tabulados nessa base de estudos citam alguns métodos para a realização do planejamento, os quais consistem na escolha adequada do regime tributário, o uso das operações de incorporações e cisões, práticas de responsabilidade social, que além do amparo a sociedade, alcançam

benefícios fiscais, e ainda, a necessidade de participação do contador no planejamento.

Maciel *et al.* (2002) enfatiza um aspecto importante da utilização do planejamento, pois por meio deste, as empresas recebem mais informações que podem servir de base para a tomada de decisão sobre a melhor forma de tributação.

Na sequência da análise, são apresentados no Quadro 8 os artigos da contabilidade tributária que foram classificados na base de estudo sobre “Percepção e Ética”. Estes artigos relacionam-se com questões que afetam a decisão individual do contribuinte, o papel do contador na conscientização tributária, a percepção dos contribuintes quanto a políticas aplicadas. Em geral, são tratados os fatores que determinam a obediência ou não da legislação tributária.

| Percepção e Ética | | |
|---|--|---|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| Identificar o papel do contador na conscientização tributária das empresas e da sociedade. | A conscientização tributária só alcançará o seu ponto ideal quando todos tiverem conhecimento da tributação e o estado possuir limites para tributar. Dessa forma, o contador é o agente propagador da conscientização tributária e seu papel é auxiliar a sociedade nesse desenvolvimento. Por outro lado, o estado precisa valorizar e reconhecer a função social do profissional contábil, investir em capacitação, e adequada aplicação e arrecadação do recurso público. Portanto, para que programas de educação fiscal tenham sucesso, é necessário envolver o contador e atingir a sociedade como um todo. | ROBERTO AURELIO MERLO; ELIZANDRA PERTUZATTI (2005) |
| Identificar a percepção dos controllers das empresas de Bauru não optantes pelo simples nacional quanto as práticas de gestão tributária. | É de fundamental importância o apontamento de possibilidades de economia tributária. Porém, por meio do estudo, nota-se, que a percepção dos controllers é insatisfatória em relação à gestão tributária, os mesmos apresentam experiência de até 5 anos na área, sendo considerado um baixo nível para a área tributária, o que pode ter colaborado para apresentarem percepção baixa. | ADILSON LEANDRO ESNOLDE; MAURO FERNANDO GALLO; CLAUDIO PARISI; CARLOS ALBERTO PEREIRA (2009) |
| Verificar a percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED nos processos operacionais e redução de custos das empresas que já estiveram envolvidas, em pelo menos, um dos | Em relação a implantação do SPED caracterizado pela transição da contabilidade em papel para a digital, apurou-se, de acordo com os respondentes que os resultados relativos a percepção dos contribuintes não foram satisfatórios quanto a: combate a sonegação, diminuição de tempo de emissão da nota fiscal, redução nos custos operacionais e riscos de fraude, produtividade e agilidade melhor na recepção de mercadorias. | ANA CRISTINA DE FARIA; JOÃO RICARDO FINATELLI; CECÍLIA MORAES SANTOSTASO GERON; MARIA DO CARMO ROMEIRO (2010) |

| Percepção e Ética | | |
|---|---|--|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| grandes subprojetos do SPED no estado de São Paulo. | | |
| Avaliar os fatores predominantes no processo de sonegação fiscal, baseada no modelo egocêntrico de Blanthorne e Kaplan. | Verificou-se que os níveis de oportunidade do contribuinte se encontram ligados a intenção de sonegar, assim também como as normas sociais e as crenças éticas. Pelo fato da oportunidade do contribuinte influenciar as normas sociais e as crenças éticas, é possível constatar uma influência indireta sobre atitudes evasivas. No Brasil a impunidade, a má alocação dos recursos arrecadados, juntamente com a alta carga tributária reforçam a tendência a contornar o pagamento. | AMAURY JOSÉ REZENDE; MAYARA BERTOLDO HARADA (2013) |

Quadro 8 – Percepção e Ética

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Os artigos classificados de contabilidade tributária na base de estudos sobre percepção e ética representam 14% da amostra. Neste enquadramento, conforme evidenciados no Quando 8, encontram-se as pesquisas de Merlo e Pertuzatti (2005), Esnolde *et al.*(2009), Faria (2010), Rezende e Harada (2013).

Alguns artigos da amostra abordam questões relativas à situação do quadro profissional da contabilidade tributária, sendo possível denotar a necessidade de melhor preparação do profissional contábil. Nos resultados de seu estudo, Esnolde *et al.* (2009) detecta que a percepção dos *controllers* é insatisfatória quanto a gestão tributária, sendo que os mesmos são os responsáveis por indicar possibilidades de economias tributárias. Adicionalmente, Merlo e Pertuzatti (2005) destacam em seu trabalho que o contador é o agente propagador da conscientização tributária, mas para que o mesmo trabalhe em prol da orientação desse conhecimento na sociedade é essencial o domínio da matéria. Também cita-se como fator importante que o estado valorize e reconheça a função social do profissional contábil.

Atrelado a isto, tem-se que a contabilidade tributária possui influências das normas sociais e das crenças éticas, as quais interferem na oportunidade do contribuinte de sonegar, de acordo com verificação realizada por Rezende e Harada (2013). Os autores afirmam que somando-se a isso no Brasil a impunidade, a má alocação dos recursos arrecadados e a alta carga tributária reforçam essa tendência a contornar o pagamento. Nota-se, que conforme apresentado por Merlo e Pertuzatti (2005), é importante o conhecimento tributário e o auxílio do contador no processo de conscientização, mas que apenas isso não basta, pois no comportamento sonegador

estão envolvidas questões éticas e deficiências de alocação de recursos, juntamente com a elevada carga tributária que representam características da estrutura do sistema tributário brasileiro.

No trabalho de Faria (2010) é evidenciado a percepção do contribuinte quanto aos custos operacionais para a utilização do sped implantado pelo governo. Isso remete a preocupação que as empresas possuem com os elevados custos de operacionalização de atividades ligadas a apuração dos tributos e atividades acessórias exigidas pelo fisco. Isso reforça as colocações de Santiago e Silva (2006), expostas no referencial dessa pesquisa, afirmando que os tributos que oneram o setor produtivo não se limitam apenas ao recolhimento em si das alíquotas que incidem sobre as receitas, mas também, o controle de todas as atividades acessórias que consomem tempo e recursos das entidades e demandam de responsabilidade dos envolvidos com a gestão da empresa, principalmente dos responsáveis pela controladoria e contabilidade.

Em resumo, os artigos que tem como tema a contabilidade tributária tratados nesta base denotam a necessidade de melhor preparação do profissional contábil, adicionando-se a importância do conhecimento tributário e do auxílio do contador no processo de conscientização tributária. Destacando-se ainda que as normas sociais e questões éticas influenciam no comportamento sonegador, e no Brasil junta-se a elevada carga tributária, a má alocação de recursos e a impunidade. Afirmam ainda que a oneração tributária não consiste apenas no recolhimento dos tributos, mas também, o controle de atividades acessórias que consomem tempo e recursos.

No Quadro 9 são evidenciados os trabalhos classificados sobre contabilidade tributária na base de estudo sobre “Administração Tributária”. Essa base representa 14% da amostra e nela estão classificados os artigos que tratam sobre a fiscalização e arrecadação de tributos.

| Administração Tributária | | |
|---|--|---|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| Prever qual seria a arrecadação da COFINS em cada um dos trimestres do ano de 2004 se o governo não tivesse introduzido a sistemática da não- | Não se pode concluir que a introdução do novo modelo de arrecadação causou alterações nos montantes arrecadados. É provável que os aumentos de preços, bem como a exclusão de vários setores e operações comerciais da obrigação de tributação tenham contribuído para o equilíbrio. Contudo, os aumentos nos preços e nas alíquotas marginais dos tributos geram um novo equilíbrio de mercado, com retração da economia, | ARILTON CARLOS CAMPANHARO TEIXEIRA; ANGELA TAKLA DE BIASE NOGUEIRA (2006) |

| Administração Tributária | | |
|--|--|---|
| Objetivos | Principais Resultados | Autor (Ano) |
| cumulatividade para essa contribuição. | aumentando a área de peso morto e ineficiência dos tributos. | |
| Evidenciar a metodologia de rateio do ICMS - ecológico utilizado pelos estados brasileiros e aprofundar o conhecimento dessas experiências. | Conclui-se que para a criação de leis que tratam do ICMS – Ecológico é necessário a avaliação de vários cenários levando em consideração, algumas variáveis como áreas de conservação ambiental e/ou mananciais de abastecimento, movimentação econômica, municipalidades mais pobres. Há a necessidade de envolvimento dos municípios nos trabalhos de orientação e esclarecimentos para as comunidades envolvidas. O ICMS-Ecológico demonstra ser tratado por políticas públicas de forma alternativa para apoiar a gestão ambiental, mas não é a resolução de todos os problemas ambientais. | VANESSA MARCELA NASCIMENTO; HAN MICHAEL VAN BELLEN; CHRISTIANO COELHO; MARCELO NASCIMENTO (2011) |
| Analisar o impacto da unificação de alíquotas de ICMS interestadual na arrecadação tributária do Amazonas. | Apresenta-se no estudo que o montante de arrecadação do ICMS no Estado do Amazonas e sua consequente representatividade refere a 93% do total de recolhimentos. Para o cenário proposto de unificação da alíquota para 4%, o estado tem a redução de sua arrecadação pela metade, chegando a impactar no PIB. O cenário apontado pelo Projeto de Resolução Nº 1/2013 é o que apresenta maior tendência arrecadatória, porém, se o estado está arrecadando mais, consequentemente as empresas estão pagando mais tributos, o que poderia levar essas a se instalarem em Estados com menor carga tributária. Dessa forma, conclui-se que a melhor opção depende do interesse de cada uma das partes envolvidas, sendo que de um lado encontra-se o estado aspirando maiores receitas e de outro o contribuinte procurando diminuir a carga tributária. Também constata-se a necessidade de reforma tributária, pois as características da Zona Franca de Manaus devem ser mantidas, caso contrário o estado arcará com as consequências. | ROBERTA MAIA SAID; REDVÂNIA PINTO VIEIRA; HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA; MANOEL MARTINS DO CARMO FILHO (2014) |
| Prever a arrecadação mensal do ICMS da Paraíba para os anos de 2013, 2014 e 2015 utilizando o modelo de alisamento exponencial Holt-Winters. | O estudo mostra que as arrecadações de 2013 são bem parecidas com as previstas pelo modelo, verifica-se maiores variações nos períodos de final de ano onde muito provavelmente seja em razão do aumento do consumo por férias escolares e festividades natalinas. Devido a falta de atualização em tempo real, não foi possível comparar a previsão do mês de Janeiro com a arrecadação real do estado do Paraíba para os anos de 2014 e 2015, porém o modelo poderá ir sendo verificado de acordo com que as atualizações dos dados vão ocorrendo. | FELIPE COELHO DE LIMA DUARTE; MAYSA FRANCYELLE DE SOUZA; LUIZ FELIPE DE ARAÚJO PONTES GIRÃO (2014) |

Quadro 9 – Administração Tributária
Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

É possível verificar por meio dos trabalhos de Duarte; Souza e Girão (2014), Said *et al.* (2014), Teixeira e Nogueira (2006) que é significativa na contabilidade

tributária as pesquisas que tratam sobre previsões e impactos nas arrecadações para a administração tributária, demonstrando a importância da avaliação dos níveis que as medidas adotadas alcançaram da meta proposta pelo fisco. Este fato confirma as colocações de Ludícibus e Pohlmann (2008) sobre a importância de pesquisas que busquem mensurar os resultados de medidas adotadas pelas autoridades fazendárias

No tocante a repartição dos tributos, a arrecadação tributária é concentrada na União e Estados, e posteriormente parte é transferida para os demais entes, de acordo com abordagem no referencial teórico (MERLO; PERTUZATTI, 2005). Nota-se, porém, que apenas o trabalho de Nascimento (2011) remete a este assunto. Dessa forma, é evidente a carência de estudos na contabilidade tributária que reportam-se a repartição das receitas, sendo possível verificar que o principal foco de interesse é quanto aos recolhimentos.

Verifica-se entre os artigos de contabilidade tributária classificados nessa base, a pesquisa de Nascimento *et al.* (2011), que aborda a metodologia de rateio do ICMS ecológico; Duarte, Souza e Girão (2014) aplicam um modelo de previsão para os recolhimentos do ICMS mensal do estado de Paraíba; e Said *et al.* (2014) analisa o impacto da unificação da alíquota interestadual do ICMS para o Amazonas. Efetivamente, confirma-se a importância e relevância deste imposto para os estados Brasileiros. Como são muitos estados a serem beneficiados por este imposto, possivelmente há carências de pesquisas em contabilidade tributária que foquem o ICMS.

Resumidamente, as pesquisas desta base de estudo com artigos que têm como tema a contabilidade tributária evidenciam principalmente a importância da avaliação dos níveis que as medidas adotadas alcançaram a meta proposta pelo fisco, a carência de estudos na contabilidade tributária que reportam-se a repartição das receitas, onde o principal foco de interesse é quanto aos recolhimentos. Confirma-se a importância e relevância do ICMS para os estados brasileiros.

4.2.2.2 Sugestões para futuras pesquisas e restrições apresentadas nos artigos do portfólio bibliográfico

No Quadro 10 são apresentadas as sugestões efetuadas pelos autores de cada trabalho. Nota-se que 72% das pesquisas apresentaram opções de aprofundamento e enriquecimento do tema, constatando-se, portanto, que as pesquisas em contabilidade tributária têm ainda um longo caminho a percorrer.

| Sugestões para Futuras Pesquisas do Portfólio Bibliográfico | | |
|--|---|--|
| Título | Sugestões | Autor (Ano) |
| O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva | Procedimento de elisão fiscal e acompanhamento das alterações na lei antielisiva que refletem no planejamento tributário. | MANUEL PEREZ MARTINEZ (2002) |
| Um estudo sobre os impactos da tributação da COFINS: quem ganha e quem perde com a não-cumulatividade? | Para trabalhos futuros sugere-se a realização da pesquisa em indústrias e outros setores da economia | CARLOS ALBERTO PEREIRA; ERICK TADEU DE MEDEIROS; FÁBIO RODRIGO PEREIRA SOBREIRA; AMAURY JOSÉ REZENDE; CARLOS MARCELO FERREIRA OMODEI (2004). |
| Cidadania e responsabilidade social do contador como agente da conscientização tributária das empresas e da sociedade | Há a necessidade de desenvolvimento de trabalhos que tenham em vista a prática cidadã e a responsabilidade social do contador, empresas e sociedade. | ROBERTO AURELIO MERLO; ELIZANDRA PERTUZATTI (2005) |
| A nova COFINS não-cumulativa: redução ou aumento tributário? | Sugere-se para futuros trabalhos a investigação sobre a influência da exclusão de vários setores e operações comerciais da obrigação de arrecadação | ARILTON CARLOS CAMPANHARO TEIXEIRA; ANGELA TAKLA DE BIASE NOGUEIRA (2006) |
| Impactos do imposto sobre produtos industrializados nos custos da produção de cigarros no Brasil | A expansão dessa pesquisa poderia ser efetuada a partir da constatação do impacto da alíquota do IPI em um caso real ou em casos específicos da indústria de cigarros | CARLOS ALBERTO PEREIRA; MAURO FERNANDO GALLO; OTÁVIO GOMES CABELLO (2007) |
| Um estudo empirico sobre a carga tributária das sociedades cooperativas agropecuárias a partir da demonstração do valor adicionado | Poderão ser desenvolvidos estudos futuros para verificar quais impostos apresentam maior ônus, bem como os percentuais do valor adicionado incorporado pelo governo. | PATRICIA DOS SANTOS VIEIRA; ARIIVALDO DOS SANTOS (2007) |
| Impacto da relação entre margem de lucro e PIS/COFINS nas decisões de planejamento tributário | A metodologia adotada nesse estudo que é um estudo de caso poderá ser empregada em outros tipos de empresas, que apresentam volumes, estruturas de faturamento e custos diferentes. | MURIEL FERREIRA MUCHE; JORGE DE SOUZA BISPO (2008) |

| Sugestões para Futuras Pesquisas do Portfólio Bibliográfico | | |
|--|---|---|
| Título | Sugestões | Autor (Ano) |
| Gerenciamento de resultados e a relação com o lucro tributável das empresas Brasileiras de capital aberto | A alteração para outros tipos de amostra, reconhecimento de variáveis explicativas e modificações dos testes empregados poderia trazer novas evidências sobre o tema. | GUILHERME PINTO REZENDE; SÍLVIO HIROSHI NAKAO (2010) |
| SPED - sistema público de escrituração digital: percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED | Sugere-se para futuros estudos, a averiguação de impacto positivo associado a questões operacionais e materiais em contribuintes que implantaram os três subprojetos do SPED | ANA CRISTINA DE FARIA; JOÃO RICARDO FINATELLI; CECÍLIA MORAES SANTOSTASO GERON; MARIA DO CARMO ROMEIRO (2010) |
| Ensaio sobre a essência contábil versus a forma jurídica: (D) efeitos na tributação de uma massa falida | É evidente a necessidade de estudos maiores para alcançar harmonia na tributação de uma massa falida, sendo esse ensaio é um direcionamento para futuras pesquisas | CAROLINA MOREIRA FERNANDES; POUERI DO CARMO MARIO (2010) |
| Ágio em operações de incorporação reversa indireta: um estudo sob o ponto de vista contábil e fiscal | Como opção de futuras pesquisas sugere-se o estudo dos reflexos das Leis 11.638/07 e 11.941/09 nas características de transações de negócios, podendo confirmar que as reorganizações societárias são utilizadas para planejamento tributário. Outra opção seria um estudo de caso para aferir os fundamentos econômicos de incorporação reversa indireta, bem como os resultados alcançados. | GUSTAVO RIQUE PINTO PASSOS; EULER NOBRE VILAR (2010) |
| O planejamento tributário e as práticas de responsabilidade social corporativa | Como oportunidade para futuros trabalhos sugere-se a identificação de qual ramo das atividades filantrópicas é mais beneficiado pelas doações, também qual setor mais utiliza os benefícios fiscais da dedutibilidade das doações, bem como a efetiva utilização do incentivo ao uso dos benefícios fiscais pelo empresariado nacional | BEATRIZ SANTOS NEVES FADLALAH; ANTONIO LOPO MARTINEZ; VALCEMIRO NOSSA (2011) |
| Basiléia III: potenciais impactos da não consideração dos critérios tributários na apuração do nível de capital | Para realização de futuros trabalhos sugere-se ampliar a amostra de instituições financeiras de porte menor e empregar o cálculo exato do nível de capital | ANDRÉ LUIZ BENITE; JOSÉ ALVES DANTAS (2013) |
| Análise dos fatores determinantes do comportamento do contribuinte: uma aplicação do modelo egocêntrico | Para trabalhos futuros sugere-se a aplicação do modelo egocêntrico de Blathorne e Kaplan (2008) em amostras ampliadas e adequadas aos níveis de oportunidades do contribuinte, selecionando grupos específicos. Outra sugestão seria a apuração da relação entre as intenções do contribuinte e as variáveis do comportamento, pois podem apontar outras expectativas | AMAURY JOSÉ REZENDE; MAYARA BERTOLDO HARADA (2013) |

| Sugestões para Futuras Pesquisas do Portfólio Bibliográfico | | |
|--|---|--|
| Título | Sugestões | Autor (Ano) |
| | de pesquisa, analisando o nível de influência de atos passados na atitude do contribuinte em declarações futuras | |
| Análise da influência da regulação econômica e tributária no gerenciamento das provisões técnicas constituídas por operadoras de planos de saúde | Para futuras pesquisas sugere-se a constatação de gerenciamento contábil, por meio da análise além das provisões técnicas de outras contas, considerando haver outras chances para a discricionariedade e outras justificativas para escolhas contábeis. Indica-se também caso os erros de estimativa sejam concedidos pelos órgãos reguladores que estes sejam usados nos modelos econométrico, em vez dos valores de provisões. | BERNARD MOTHE MATTOS; MARCELO ALVARO DA SILVA MACEDO (2014) |
| Empresas familiares Brasileiras e a agressividade fiscal | Como sugestão para futuras pesquisas, indica-se que seja estudada a relação do BTB (book tax difference), que é uma medida de agressividade fiscal com outros aspectos de estrutura de propriedade, dentre elas o atributo familiar, estendendo a outros modelos de análise de estatísticas e outras variáveis de controle, com a finalidade de tornar a pesquisa mais robusta. | GILIARD CRETON RAMALHO; ANTONIO LOPO MARTINEZ (2014) |
| ICMS: uma análise no estado do Amazonas sobre a alíquota interestadual unificada | Como proposta a futuras pesquisas sugere-se que esta análise de unificação da alíquota seja aplicada aos demais estados do Brasil, com o propósito de prever as compensações de perdas para o governo federal e também impactos no PIB | ROBERTA MAIA SAID; REDVÂNIA PINTO VIEIRA; HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA; MANOEL MARTINS DO CARMO FILHO (2014) |
| Gerenciamento de resultados contábeis à luz das diferenças entre o lucro contábil e tributário (book - tax differences): uma análise de dados em painel balanceado | Para futuros estudos propõem-se: (i) o uso de outras medidas que capturemos accruals discricionários; (ii) usar proxy's diferentes para obter os resultados das práticas tributárias; e (iii) analisar o impacto das rotinas tributárias para alterações de resultados por decisões operacionais. | LORENA LUCENA FURTADO; JOÃO ANTÔNIO SALVADOR DE SOUZA; ALFREDO SARLO NETO (2014) |
| Análise do impacto da FIN 48, do FASB, no montante de tributos apurado sobre o lucro das empresas brasileiras pela ótica da teoria dos custos políticos | Propõem-se a prática de novas pesquisas, para analisar o impacto da Fin 48, assim também como a Medida Provisória Nº 627/2013, dentre outras que englobam os aspectos tributários, com a finalidade de comparar com os resultados desse estudo, auxiliando para melhorar o entendimento das ações contábeis e a Teoria dos Custos Políticos. Indica-se também a utilização de outras técnicas | FABIO PEREIRA DA SILVA; DENIS DA CRUZ MANGIA MACIEL (2014) |

| Sugestões para Futuras Pesquisas do Portfólio Bibliográfico | | |
|--|---|---|
| Título | Sugestões | Autor (Ano) |
| | estatísticas procurando o controle de outras variáveis | |
| Redução do imposto sobre produto industrializado e a venda de automóveis | Como sugestões para futuros estudos cita-se a utilização de outros testes com diferentes variáveis que influenciam nas vendas, bem como propõe-se o estudo de políticas de incentivos disponibilizadas pelo Governo Federal, visto que em razão destas há desembolsos ou renúncias. | LAÍS SIENNA ALVES; MARCELO DRIEMEYER WILBERT (2014). |
| Previsão da arrecadação do ICMS: uso do modelo Holt-Winters aditivo na Paraíba | Sugere-se para futuras pesquisas a utilização de um período maior de tempo, de forma que aumente os graus de liberdade, e como decorrência o poder do teste | FELIPE COELHO DE LIMA DUARTE; MAYSA FRANCYELLE DE SOUZA; LUIZ FELIPE DE ARAÚJO PONTES GIRÃO (2014). |

Quadro 10 – Sugestões para Futuras Pesquisas

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme evidenciado no Quadro 10, os tópicos mais sugeridos pelos autores foi a aplicação de suas pesquisas em setores, atividades, estados, contribuintes, empresas, estruturas, volume, faturamento, leis, normas, enfim, amostras diferentes da estudada, conforme verificado nos trabalhos de PEREIRA et al. (2004), TEIXEIRA e NOGUEIRA (2006), MUCHE e BISPO (2008), REZENDE e NAKAO (2010), FARIA et al. (2010), BENITE e DANTAS (2013), REZENDE e HARADA (2013), MATTOS e MACEDO (2014), RAMALHO e MARTINEZ (2014), SAID et al. (2014), FURTADO; SOUZA e NETO (2014), ALVES e WILBERT (2014), SILVA e MACIEL (2014). Isso enfatiza o fato da aplicação da contabilidade tributária apresentar efeitos diferentes em cada amostra.

Outras sugestões efetuadas pelos autores se refere ao uso de testes e medidas diferentes para enriquecer a pesquisa, bem como aumento do tempo estudado e a aplicação dos estudos em casos reais, conforme evidenciado nos trabalhos de MARTINEZ (2002), MERLO e PERTUZATTI (2005), PEREIRA; GALLO e CABELLO (2007), VIEIRA e SANTOS (2007), FERNANDES e MARIO (2010), PASSOS e VILAR (2010), FADLALAH; MARTINEZ e NOSSA (2011) DUARTE; SOUZA e GIRÃO (2014).

A apresentação das sugestões agrupadas facilita para futuros pesquisadores possuírem opções de enriquecimento da pesquisa em contabilidade tributária, incentivando assim o aprofundamento das questões tratadas nos estudos que compõe o portfólio bibliográfico.

Quanto às restrições nos trabalhos do portfólio bibliográfico em análise, 41% dos autores mencionaram restrições e 59% não evidenciaram. No Quadro 11 são apresentadas as restrições expostas pelos autores em seus trabalhos.

| Restrições dos Artigos do Portfólio Bibliográfico | | |
|--|---|---|
| Título | Restrições | Autor (Ano) |
| Impactos do imposto sobre produtos industrializados nos custos da produção de cigarros no Brasil | A atual pesquisa limitou-se aos dados disponíveis publicamente no mercado, não podendo ser generalizados. | CARLOS ALBERTO PEREIRA; MAURO FERNANDO GALLO; OTÁVIO GOMES CABELLO (2007). |
| Um estudo empirico sobre a carga tributária das sociedades cooperativas agropecuárias a partir da demonstração do valor adicionado | Os resultados desse estudo não podem ser considerados para a população em geral, visto que a empresa estudada não compõe amostra aleatória e não envolvem todos os aspectos das sociedades cooperativas agropecuárias no Brasil | PATRICIA DOS SANTOS VIEIRA; ARIIVALDO DOS SANTOS (2007). |
| Impacto da relação entre margem de lucro e PIS/COFINS nas decisões de planejamento tributário | Por se tratar de um estudo de caso, as conclusões desse estudo não podem ser globalizadas a outras empresas. | MURIEL FERREIRA MUCHE; JORGE DE SOUZA BISPO (2008). |
| Percepção dos controllers em relação à gestão tributária | Os resultados obtidos no trabalho não poderão ser globalizados, pois são exclusivos do grupo de profissionais que responderam o questionário. | ADILSON LEANDRO ESNOLDE; MAURO FERNANDO GALLO; CLAUDIO PARISI; CARLOS ALBERTO PEREIRA (2009). |
| Gerenciamento de resultados e a relação com o lucro tributável das empresas Brasileiras de capital aberto | Como limitação dessa pesquisa, pode ser elencado a inferência estatística somente para a amostra definida, utilização do modelo ks. Portanto, modelo específico, métodos de inferência estatísticos e o uso do lucro tributável como proxy da incidência de tributos. | GUILHERME PINTO REZENDE; SÍLVIO HIROSHI NAKAO (2010). |
| Ensaio sobre a essência contábil versus a forma jurídica: (D) efeitos na tributação de uma massa falida | Em razão da doutrina ser escassa e os poucos doutrinadores não esclarecerem as questões, fazendo apenas apresentação sumária ou repetitiva de textos legais, sem muitas vezes justificar as suas opiniões a pesquisa bibliográfica e documental aqui exposta demonstra-se frustrada. | CAROLINA MOREIRA FERNANDES; POUERI DO CARMO MARIO (2010). |
| O ICMS ecológico no Brasil, um instrumento econômico de política ambiental aplicado aos municípios | Uma das limitações da pesquisa é em relação à fase de implantação de cada estado, onde uns apresentam grau de experiência maior do que outros. Outra limitação é quanto à disponibilidade de dados pelos estados, sendo que muitas vezes não foi possível identificar a forma clara das alterações nos dispositivos legais. | VANESSA MARCELA NASCIMENTO; HAN MICHAEL VAN BELLEN; CHRISTIANO COELHO; MARCELO NASCIMENTO (2011). |
| Comparação do impacto da carga tributária em | Não foram consideradas nessa pesquisa empresas que possuíam suas demonstrações nas de seus | JAQUELINE DA SILVA HORVATH; JOSÉ AYLTON NOGUEIRA; GABRIELA |

| Restrições dos Artigos do Portfólio Bibliográfico | | |
|---|--|---|
| Título | Restrições | Autor (Ano) |
| relação ao valor adicionado das empresas | controladores e as que não publicaram as suas demonstrações no período analisados. | MACHADO DOS SANTOS (2013). |
| BASILÉIA III: potenciais impactos da não consideração dos critérios tributários na apuração do nível de capital | Como restrições pode ser citado o fato de não ter sido usado o cálculo exato para os índices, o estudo ter sido realizado apenas nas dez maiores instituições financeiras, não podendo seus resultados ser empregados aos demais, e também o índice de capital utilizado foi o contábil enquanto na prática esse índice é ajustado ao risco. | ANDRÉ LUIZ BENITE; JOSÉ ALVES DANTAS (2013). |
| Análise da influência da regulação econômica e tributária no gerenciamento das provisões técnicas constituídas por operadoras de planos de saúde | Uma limitação da pesquisa é o fato de o IDSS ser divulgado por faixas de classificação, não permitindo um trabalho com uma medida escalar de solvência/desempenho. Outro aspecto é a utilização do mesmo como proxy de solvência, devido a falta de divulgação por parte da ANS de informações mais precisas sobre a margem de solvências das OPS. Uma alternativa mais interessante, mas só disponível a partir de 2010, é o IDEF (Índice de Desempenho Econômico-Financeiro), que é a medida da dimensão econômico-financeiro do IDSS. | BERNARD MOTHE MATTOS; MARCELO ALVARO DA SILVA MACEDO (2014). |
| Análise do impacto da FIN 48, do FASB, no montante de tributos apurado sobre o lucro das empresas brasileiras pela ótica da teoria dos custos políticos | Como restrição da presente pesquisa pode ser citada a não utilização de outras técnicas estatísticas, o que poderia acarretar o controle de outras variáveis. | FABIO PEREIRA DA SILVA; DENIS DA CRUZ MANGIA MACIEL (2014). |
| Previsão da arrecadação do ICMS: uso do modelo Holt-Winters aditivo na Paraíba | Como uma limitação da pesquisa é reconhecida o curto período de tempo analisado. | FELIPE COELHO DE LIMA DUARTE; MAYSA FRANCYELLE DE SOUZA; LUIZ FELIPE DE ARAÚJO PONTES GIRÃO (2014). |

Quadro 11 – Restrições das Pesquisas que Compõem o Portfólio
Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme apresentado no Quadro 11, a restrição mais evidenciada pelos autores foi o fato de não ser possível a generalização dos resultados encontrados por se tratar de amostra específica, isso pode ser verificado nos trabalhos de Pereira; Gallo e Cabello (2007), Vieira e Santos (2007), Muche e Bispo (2008), Esnolde et al. (2009). Rezende e Nakao (2010). Nascimento et al. (2011), Benite e Dantas (2013), Silva e Maciel (2014).

Esse fato que foi evidenciado em 67% dos trabalhos pode ser justificado pelos vários desdobramentos que a contabilidade tributária apresenta e impostos que incidem de forma diferente de acordo com a atividade, ativos e contribuinte. Dessa

forma, a maior parte da pesquisa elaborada é específica para um setor ou atividade e não é possível a extensão aos demais, resultando na escassez de pesquisas que abragem todo o segmento.

A segunda restrição mais citada pelos autores é quanto a disponibilidade de dados, visto que o fisco não possui autorização para a divulgação destes, (PEREIRA, 2007; NASCIMENTO et al., 2011). As demais exposições referem aos períodos de tempo analisado e apenas o trabalho de Fernandes e Mario (2010) cita a doutrina escassa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa teve como objetivo identificar a situação atual de desenvolvimento das pesquisas sobre contabilidade tributária publicadas no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (CCC-USP) e no Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade (CIC-USP).

Para alcançar o objetivo proposto foi necessário: (i) identificar artigos alinhados ao tema da contabilidade tributária no CCC-USP e CIC-USP para compor o portfólio bibliográfico que serviu de base para a análise; (ii) realizar análise bibliométrica dos artigos do portfólio bibliográfico para mapear os principais autores, a rede de colaboração existente entre eles, as principais universidades, as palavras-chave mais utilizadas e a evolução temporal das publicações; e, (iii) realizar análise de conteúdo do portfólio selecionado para evidenciar o enquadramento metodológico adotado nas pesquisas, os objetivos e resultados alcançados, bem como as restrições e sugestões para futuras pesquisas.

Quanto ao primeiro objetivo, para identificar os artigos alinhados ao tema fez-se um processo estruturado de busca, no qual foram selecionados 29 artigos.

Após definido o portfólio, no segundo objetivo proposto foi realizada a análise bibliométrica sendo possível identificar que: (i) os autores mais prolíferos são Carlos Alberto Pereira, Mauro Fernando Gallo, Amaury José Rezende e Antônio Lopo Martinez; (ii) nas redes de colaboração, Carlos Alberto Pereira e Mauro Fernando Gallo são autores centrais; (iii) a universidade de São Paulo possui mais autores ligados a contabilidade tributária; (iv) a palavra-chave com maior ocorrência foi “tributos”; e, (v) o ano mais relevante em publicações sobre contabilidade tributária foi 2014, com 7 trabalhos.

No terceiro objetivo, referente a análise de conteúdo, esta dividiu-se em duas etapas, sendo a primeira o enquadramento metodológico. Ressalta-se que parte dos trabalhos não trouxeram explícito o enquadramento metodológico, sendo este identificado pela autora desta pesquisa. Neste item evidencia-se: (i) a natureza do objetivo, sendo na maioria dos artigos exploratória; (ii) no tocante a natureza do trabalho prevalece os práticos; (iii) na coleta de dados prevaleceu os dados

secundários; (iv) na abordagem do problema sobressaiu-se a quantitativa; e, (v) o instrumento da pesquisa mais utilizado foi a análise documental.

A segunda etapa da análise de conteúdo refere os objetivos e resultados alcançados bem como as restrições e sugestões para futuras pesquisas. Para a realização da análise dos objetivos e resultados, foi dividido os trabalhos sobre contabilidade tributária em bases de estudos: (i) custos e impactos dos tributos; (ii) legislação tributária; (iii) planejamento tributário; (iv) percepção e ética; e, (v) administração tributária.

Analisando os trabalhos da primeira categoria, que é a mais representativa, verifica-se a preocupação da contabilidade com os elevados custos tributários e possíveis opções para a sua redução, ressaltando a carência de transparência nas informações contábeis publicadas e a necessidade que estas evidenciassem a situação patrimonial não considerando o interesse do fisco. Destaca-se ainda, o fato que os trabalhos não abrangem todos os segmentos econômicos.

Na segunda categoria os autores enfatizam a importância da realização de testes dos reais efeitos das alterações das normas e legislações tributárias na prática, pois algumas vezes ocorre efeito contrário. É destacado na terceira categoria a importância do planejamento tributário e métodos para a sua realização, visto que o sistema tributário brasileiro é considerado oneroso. Na categoria sobre “percepção e ética” evidencia-se a necessidade de melhor preparação do profissional contábil, o auxílio do contador no processo de conscientização tributária, e o comportamento sonegador influenciado pelas normas sociais e questões éticas.

Na última categoria sobre “administração tributária” evidencia-se a importância da avaliação dos níveis que as medidas adotadas alcançaram a meta proposta pelo fisco e a deficiência de estudos que reportem-se a repartição das receitas.

Quanto as sugestões para futuras pesquisas a mais frisada pelos autores é a aplicação de suas pesquisas em amostras diferentes da estudada, enfatizando que a contabilidade tributária apresenta efeitos diferentes em cada amostra. Em relação as restrições apresentadas a que mais se destaca é o fato de não ser possível à generalização dos resultados encontrados por se tratar de amostra específica.

Dessa forma, conclui-se que as pesquisas em contabilidade tributária apresentam-se discretas, muito embora essa área tornou-se de máxima importância

para os contribuintes em sua totalidade. Destaca-se que apesar da preocupação destes com o impacto dos custos dos tributos em suas atividades, a contabilidade tributária apresenta-se com muitas variações, dependendo do ramo, atividade e enquadramento. Logo, os estudos não abordam todas as possíveis variações, ficando nítido que as pesquisas em contabilidade tributária possuem um grande caminho a percorrer.

Ressalta-se como limitações desse estudo que:

- (i) a amostra restringiu-se as publicações do Congresso Usp de Controladoria e Contabilidade e ao Congresso Usp de Iniciação Científica;
- (ii) na seleção dos artigos para compor o portfólio bibliográfico, foram selecionados trabalhos que somente pelo título remetiam a contabilidade tributária.
- (iii) na bibliometria foram analisadas apenas algumas variáveis;
- (iv) na análise de conteúdo foi evidenciado apenas o enquadramento metodológico, objetivos, resultados, restrições e sugestões para futuras pesquisas;

Sendo assim, sugere-se para futuras pesquisas: (i) ampliar a faixa de análise, para outros congressos, revistas e periódicos, o que pode trazer mais informações relevantes; (ii) realizar estudos da contabilidade tributária internacional, com a finalidade de comparação; e, (iii) a ampliação desta aos anos subsequentes, com o intuito de traçar a evolução do tema aqui abordado.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO NETO, Pedro Lopes de; SILVA, José Dionísio Gomes da. Considerações sobre a contribuição da contabilidade para a administração tributária. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 1, n. 1, p.22-36, jan./abr. 2009. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/Ambiente/article/view/787/783>>. Acesso em: 20 abr. 2015.

ARAÚJO, Carlos Alberto. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p.11-32, jan./jun. 2006. Semestral. Disponível em: <<http://revistas.univerciencia.org/index.php/revistaemquestao/article/viewArticle/3707>>. Acesso em: 20 abr. 2015.

ALAVI, M.; CARLSON, P. A review of MIS research and disciplinary development. *Journal of Management Information Systems*, v. 8, n. 4, p. 45-62, 1992.

BARDIN, Laurence. (2009). Análise de conteúdo (L. de A. Rego & A. Pinheiro, Trads.). Lisboa: Edições 70. (Obra original publicada em 1977).

BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 29, p.55-67, maio/ago. 2002. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34074/36806>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

BRASIL. Constituição (1966). Emenda Constitucional nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Emenda constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965. **Código Tributário Nacional**.

_____. Programa Nacional de Educação Fiscal nº 5, de 2014. Escola de administração fazendária. **Educação Fiscal, Caderno 3**. 5. ed.

_____. **Sistema e Administração Tributária: Uma Visão Geral**. 8. ed. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/20SistemaAdministracaoTributaria.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2015.

CALDAS, Miguel P.; TINOCO, Tatiana. Pesquisa em gestão de recursos humanos nos anos 1990: um estudo bibliométrico. **Revista de Administração de Empresas**, [s.l.], v. 44, n. 3, p.100-114, 2004. FapUNIFESP (SciELO). DOI: 10.1590/s0034-75902004000300008.

CARDOSO, Ricardo Lopes et al. Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003. **Rae-revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 2, n. 45, p.34-45, abr./jun. 2005. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/1551/155116029004.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

_____; OYADOMARI, José Carlos T.; MENDONÇA NETO, Octávio Ribeiro de. Influências da Positive Accounting nos Programas de Mestrado em Contabilidade: uma análise bibliométrica da produção acadêmica de 2002 a 2005. **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 2, n. 4, p.158-170, maio 07. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=123016621005>>. Acesso em: 26 abr. 2015.

CASPREK, Beatriz. **DIRETRIZES DE CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: CONCEITO E ATUAÇÃO**. Disponível em: <<http://tedeschiepadiilha.adv.br/noticias/2010/07/diretrizes-de-contabilidade-tributaria-conceito-e-atuacao/>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5, p.829-874, set./out. 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6656>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

ENSSLIN, Sandra Rolim; SILVA, Beatriz Maurilia dos Santos da. INVESTIGAÇÃO DO PERFIL DOS ARTIGOS PUBLICADOS NOS CONGRESSOS DE CONTABILIDADE DA USP E DA UFSC COM ÊNFASE NA INICIAÇÃO CIENTÍFICA. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 2, n. 3, p.113-131, maio/ago. 2008. Disponível em: <www.rco.usp.br/index.php/rco/article/download/34/48>. Acesso em: 14 ago. 2014.

ESNOLDE, Adilson Leandro et al. Percepção dos controllers em relação à gestão tributária. In: 9º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 9., 2009, São Paulo. **Anais...**. São Paulo: Usp, 2009. p. 01 - 14. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/414.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária e Societária para Advogados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Láudio Camargo. Contabilidade Tributária.** Sao Paulo: Atlas, 2013.

FERREIRA, Ana Gc. Bibliometria na avaliação de periódicos científicos. **Datagrama-zero-revista de Ciência da Informação**, Brasília, v. 11, n. 3, p.1-9, jun. 2010. Disponível em: <http://www.dgz.org.br/jun10/Art_05.htm>. Acesso em: 25 abr. 2015.

FONSECA, Edson Nery da. Bibliografia estatística e bibliometria: uma reivindicação de prioridades. **Ciência da Informação**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p.5-7, 1973. Disponível em: <<http://revista.ibict.br/index.php/ciinf/article/view/1625>>. Acesso em: 26 abr. 2015.

FREITAS, Henrique M.r. de; CUNHA JÚNIOR, Marcus V.m. da; MOSCAROLA, Jean. Aplicação de Sistema de Software para Auxílio na Análise de Conteúdo. **Revista de Administração da Usp**, São Paulo, v. 3, n. 32, p.97-109, jul. 1997. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/gianti/files/artigos/1997/1997_052_RAUSP_Freitas_Cunha_Moscarola.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** Sao Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. Sao Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, Rafael Barbosa. UM ESTUDO SOBRE A PRODUÇÃO ACADÊMICA EM CONTABILIDADE: UMA ABORDAGEM NOS CONGRESSOS USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 4., 2007, Sao Paulo. **Anais...** . Sao Paulo: Usp, 2007. p. 1 - 11. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos72007/689.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2015.

GUEDES, Vânia Ls; BORSCHIVER, Suzana. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. **Encontro Nacional de Ciência da Informação**, Porto Alegre, v. 6, p.1-18, jan. 2005. Disponível em: <<http://www.revistas.univciencia.org/index.php/revistaemquestao/article/viewFile/3707/3495>>. Acesso em: 26 abr. 2015.

HARVARD (Cambridge, Massachusetts). Lin Freeman; Everett Martin; Steve Borgatti. **Ucinet for Windows: Software for Social Network Analysis.** Harvard, MA: **Analytic Technologies.** EUA jan. (copyright 1999-2007). Disponível em: <<https://sites.google.com/site/ucinetsoftware/downloads>>. Acesso em: 02 maio 2015.

IUDÍCIBUS, SÉRGIO DE; POHLMANN, MARCELO COLETTO. Classificação interdisciplinar da pesquisa tributária. **Revista de Contabilidade da Ufba**, Salvador, v. 1, n. 1, p. 30-47, 2008. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/viewArticle/2578>>. Acesso em: 26 abr. 2015.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. et al. Periódicos Brasileiros de Administração: Análise Bibliométrica de Impacto no Triênio 2005- Impacto no Triênio 2005-2007. **Rac-eletrônica**, Curitiba, v. 2, n. 3, p.351-373, set./dez. 2008.

MACHADO, Lúcio de Souza; ESTEVES, Renata Elisa de Souza; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues. Pesquisas em Contabilidade e Planejamento Tributário nos Anos de 2007 a 2012 em Congressos de Contabilidade e Administração do Brasil. **Semead**, São Paulo, out. 2013. Disponível em: <<http://sistema.semead.com.br/16semead/resultado/trabalhosPDF/152.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2015.

MADEIRA, Adriana Beatriz et al. Análise proposicional quantitativa aplicada à pesquisa em administração. **Rae-revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 51, n. 4, p. 396-410, jul./ago. 2011. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/rae/vol51-num4-2011/analise-proposicional-quantitativa-aplicada-pesquisa-em-administracao>>. Acesso em: 20 maio 2015.

MARION, José C.. **Contabilidade Empresarial**. 11. ed. Sao Paulo: Atlas, 2005.

MAZZON, José Afonso; HERNANDEZ, José Mauro da Costa. Produção científica brasileira em marketing no período 2000-2009. **Revista de Administração de Empresas**, [s.l.], v. 53, n. 1, p.67-80, 2013. FAPUNIFESP (SCIELO). DOI: 10.1590/s0034-75902013000100007.

MAYDEW, Edward L..Empiricaltaxresearch in accounting: A discussion. **A Discussion. Journal Of Accounting And Economics**, Carolina do Norte, v. 13, n. 4, p.389-403, fev. 2001. Disponível em: <<http://areas.kenan-flagler.unc.edu/Accounting/TaxCenter/taxdoctoral2015/Documents/Maydew.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

MEADOWS, A. J. A comunicação científica. Brasília: Briguite de Lemos/Livros, 1999. Pg 109.

MERLO, Roberto Aurelio; PERTUZATTI, Elizandra. Cidadania e responsabilidade social do contador como agente da conscientização tributária das empresas e da sociedade. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5.,

2005, São Paulo. **Anais...** . São Paulo: Usp, 2005. p. 1 - 15. Disponível em: <http://rep.educacaofiscal.com.br/100913094232fisco_contador.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2015.

MIOLA, Jéssica Rayse de Melo Silva; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de; MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes. TIPOS E INTENSIDADE DE SERVIÇOS PRESTADOS POR ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE: UMA ANÁLISE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p.60-77, set./dez. 2012.

MOZZATO, Anelise R.; GRZYBOVSKI, Denize. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 15, n. 4, p.731-747, jul./ago. 2011. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=84018975010>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

_____; GRZYBOVSKI, Denize. Tréplica-Análise de Conteúdo: Ampliando e Aprofundando a Reflexão sobre a Técnica de Análise de Dados Qualitativos no Campo da Administração. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 15, n. 4, p.766-775, jul./ago. 2011. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=84018975013>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

MUGNAINI, Rogério; STREHL, Letícia. Recuperação e impacto da produção científica na era google: uma análise comparativa entre o google acadêmico e a web ofscience. **Encontros Bibli: Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, Florianópolis, v. 13, n. 1, p.92-105, jan./jun. 2008. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/eb/article/viewFile/1518-2924.2008v13nesp1p92/1570>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. Sao Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, E. F.; GUERREIRO, R.; SECURATO, J. R. Uma proposta para a avaliação da empresa em condições de risco com base no modelo de Ohlson. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.32, 2003.

PETRI, Sergio Murilo. **Modelo para apoiar a avaliação das abordagens de gestão de desempenho e sugerir aperfeiçoamentos: sob a ótica construtivista**. 2005. 235 f. Tese (Doutorado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2005.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Salvador, v. 25, n. 3, p.57-71, set./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.dcc.uem.br/enfoque/new/enfoque/data/1187370495.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

POTERBA, James M. Recent developments in and future prospects for public economics. **American Economist**, Los Angeles, v. 46, n. 2, p.20-30, 2002.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, I.M. (Coord.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003. p. 76-97.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999

RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins et al. ANÁLISE DA ABORDAGEM METODOLÓGICA: UM ESTUDO DAS TESES E DISSERTAÇÕES EM CONTABILIDADE GERENCIAL. **Contexto**, Porto Alegre, v. 13, n. 25, p.84-97, set./dez. 2013. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/32333>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

ROSA, Aglaenne Flávia da et al. GERENCIAMENTO DE RESULTADOS: ANÁLISE SOCIOMÉTRICA E BIBLIOMÉTRICA DOS AUTORES DE REFERÊNCIA. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10, 2010, São Paulo. **Anais**. São Paulo: Usp, 2010. p. 1 - 16. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos102010/580.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

SANTIAGO, Marlene Ferreira; SILVA, José Luis Gomes da. Evolução e composição da carga tributária brasileira. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, São Paulo, v. 2, n. 1, p.22-41, jan./abr. 2006. Disponível em: <<http://rbgdr.net/revista/index.php/rbgdr/article/view/51/46>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez,

SHACKELFORD, Douglas A.; SHEVLIN, Terry. Empirical tax research in accounting. **Journal Of Accounting And Economics**, Washington, v. 31, n. 1, p.321-387, fev. 2001. Disponível em: <<http://areas.kenan->

flagler.unc.edu/Accounting/TaxCenter/taxdoctoral2015/Documents/Shackelford Shevlin.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2015.

SHEVLIN, Terry. Research in taxation. **AccountingHorizons**, Sarasota, v. 13, n. 4, p.427-441, dez. 1999.

SILVA, Alexandre César Batista da; OLIVEIRA, Elyrouse Cavalcante de; RIBEIRO FILHO, José Francisco. Revista Contabilidade & Finanças - USP: uma comparação entre os períodos 1989/2001 e 2001/2004. **Rev. Contab. Financ.**, [s.l.], v. 16, n. 39, p.20-32, 2005. FapUNIFESP (SciELO). DOI: 10.1590/s1519-70772005000300003.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A administração tributária dos municípios brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. 2003. 181 f. Tese (Doutorado) - Curso de Administração, Fgv/eaesp, Sao Paulo, 2003.

TRIVINOS, Augusto N. S.. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. Sao Paulo: Atlas, 1987.

VANTI, Nadia Aurora Peres. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação ea difusão do conhecimento. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 31, n. 2, p.152-162, maio/ago. 2002. Disponível em: <http://www.cin.ufpe.br/~ajhol/futuro/references/03%23_Da%20bibliometria%20%E0%20webometria_12918.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2015.

VARSANO, Ricardo. A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO LONGO DO SÉCULO: ANOTAÇÕES E REFLEXÕES PARA FUTURAS REFORMAS. **Ipea**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 405, p.1-34, jan. 1996. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2015.

VUCHELEN, Jef. Taxation: macro aspects. **EncyclopediaOf Law AndEconomics: The EconomicsofPublicandTax Law, Cheltenham, Edward Elgar**, v. , n. 1, p.11-51, 2000. Disponível em: <<http://encyclo.findlaw.com/6010book.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2015.

YOSHITAKE, Mariano. CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: TEORIA SUBSTANTIVA DE CONFLITOS E SOLUÇÕES NOS TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12., 2012, Sao Paulo. **Anais...** . Sao Paulo: Usp, 2012. p. 1 - 15. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos122012/492.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Artigos Que Compõem o Portfólio Bibliográfico

| | Ano | Congresso | Título do Artigo | Autor |
|----|------|-----------|--|--|
| 1 | 2002 | CCC-USP | O Contador diante do Planejamento Tributário e da Lei Antielisiva | Manuel Perez Martinez |
| 2 | 2002 | CCC-USP | Planejamento Tributário para Micro e Pequenas Empresas | Andreia Marques Maciel; Ana Maria Vicentim; Cassia Regina Vicentim; João Marino Junior |
| 3 | 2004 | CCC-USP | As Operações de Fusão, Incorporação e Cisão e o Planejamento Tributário | Daniel Henrique Ferreira Da Silva; Mauro Fernando Gallo; Carlos Alberto Pereira; Emanuel Marcos Lima |
| 4 | 2004 | CIC-USP | Um estudo sobre os impactos da tributação da Cofins: quem ganha e quem perde com a não-cumulatividade? | Carlos Alberto Pereira; Erick Tadeu De Medeiros; Fábio Rodrigo Pereira Sobreira; Amaury José Rezende; Carlos Marcelo Ferreira Omodei |
| 5 | 2005 | CCC-USP | Cidadania e Responsabilidade Social do Contador como Agente da Conscientização Tributária das Empresas e da Sociedade | Roberto Aurelio Merlo; Elizandra Pertuzatti |
| 6 | 2006 | CCC-USP | A Nova Cofins Não-Cumulativa: Redução Ou Aumento Tributário? | Arlton Carlos Campanharo Teixeira; Angela Takla De Biase Nogueira |
| 7 | 2007 | CCC-USP | Impactos do Imposto Sobre Produtos Industrializados nos Custos da Produção de Cigarros no Brasil | Carlos Alberto Pereira; Mauro Fernando Gallo; Otávio Gomes Cabello |
| 8 | 2007 | CCC-USP | Imposto Diferidos: Um Estudo dos Impostos Originados da Avaliação dos Ativos Biológicos pelo Valor Justo na Atividade de Pecuária | Ilirio Jose Rech; Moises Ferreira Da Cunha; Ivone Vieira Pereira; Josemar Ribeiro De Oliveira |
| 9 | 2007 | CIC-USP | Um Estudo Empírico sobre a Carga Tributária das Sociedades Cooperativas Agropecuárias a Partir da Demonstração do Valor Adicionado | Patricia Dos Santos Vieira; Ariovaldo Dos Santos |
| 10 | 2008 | CIC-USP | Simples Nacional Versus lucro Presumido: Uma Análise da Tributação das Empresas Prestadoras de Serviços | Evaldo Santana De Souza |
| 11 | 2008 | CIC-USP | Impacto da Relação entre Margem de Lucro e PIS/COFINS nas Decisões de Planejamento Tributário | Muriel Ferreira Muche; Jorge De Souza Bispo |
| 12 | 2009 | CCC-USP | O Impacto da LRF na Arrecadação Tributária dos Municípios Gaúchos: Uma análise do Período de 1996 a 2005 | Sandra Regina Toledo Dos Santos |
| 13 | 2009 | CCC-USP | Percepção dos Controllers em Relação à Gestão Tributária | Adilson Leandro Esnolde; Mauro Fernando Gallo; Claudio Parisi; Carlos Alberto Pereira |
| 14 | 2010 | CCC-USP | Gerenciamento de resultados e a relação com o lucro tributável das empresas brasileiras de capital aberto | Guilherme Pinto Rezende; Sílvio Hiroshi Nakao |
| 15 | 2010 | CCC-USP | SPED – Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em | Ana Cristina De Faria; João Ricardo Finatelli; Cecília Moraes Santostaso Geron; Maria Do Carmo Romeiro |

| | Ano | Congresso | Título do Artigo | Autor |
|----|------|-----------|---|--|
| | | | relação os impactos da adoção do SPED | |
| 16 | 2010 | CCC-USP | Ensaio sobre a essência Contábil Versus a Forma Jurídica: (D) Efeitos na Tributação de uma Massa Falida | Carolina Moreira Fernandes; Poueri Do Carmo Mario |
| 17 | 2010 | CCC-USP | Ágio em operações de incorporação reversa indireta: um estudo sob o ponto de vista contábil e fiscal. | Gustavo Rique Pinto Passos; Euler Nobre Vilar |
| 18 | 2011 | CCC-USP | O ICMS Ecológico no Brasil, um Instrumento Econômico de Política Ambiental Aplicado aos Municípios | Vanessa Marcela Nascimento; Han Michael Van Bellen; Christiano Coelho; Marcelo Nascimento |
| 19 | 2011 | CCC-USP | O Planejamento Tributário e as Práticas de Responsabilidade Social Corporativa | Beatriz Santos Neves Fadlalah; Antonio Lopo Martinez; Valcemiro Nossa |
| 20 | 2013 | CIC-USP | Comparação do impacto da carga tributária em relação ao valor adicionado das empresas | Jaqueline Da Silva Horvath; José Aylton Nogueira; Gabriela Machado Dos Santos |
| 21 | 2013 | CIC-USP | Basileia III: Potenciais Impactos da Não Consideração dos Créditos Tributários na Apuração do Nível de Capital | André Luiz Benite; José Alves Dantas |
| 22 | 2013 | CIC-USP | Análise dos Fatores Determinantes do Comportamento do Contribuinte: Uma Aplicação do Modelo Egocêntrico | Amaury José Rezende; Mayara Bertoldo Harada |
| 23 | 2014 | CCC-USP | Análise da influência da regulação econômica e tributária no gerenciamento das provisões técnicas constituídas por operadoras de planos de saúde | Bernard Mothe Mattos; Marcelo Alvaro Da Silva Macedo |
| 24 | 2014 | CCC-USP | Empresas Familiares Brasileiras e a Agressividade Fiscal | Giliard Creton Ramalho; Antonio Lopo Martinez |
| 25 | 2014 | CCC-USP | ICMS: uma análise no estado do Amazonas sobre a alíquota interestadual unificada | Roberta Maia Said; Redvânia Pinto Vieira; Helton Carlos Praia De Lima; Manoel Martins Do Carmo Filho |
| 26 | 2014 | CCC-USP | Gerenciamento de Resultados Contábeis à Luz das Diferenças entre o Lucro Contábil e Tributário (Book-TaxDifferences): Uma Análise de Dados em Painel Balanceado | Lorena Lucena Furtado; João Antônio Salvador De Souza; Alfredo Sarlo Neto |
| 27 | 2014 | CCC-USP | Análise do Impacto da FIN 48, Do Fasb, No Montante de Tributos Apurado Sobre o Lucro das Empresas Brasileiras Pela Ótica da Teoria dos Custos Políticos | Fabio Pereira Da Silva; Denis Da Cruz Mangia Maciel |
| 28 | 2014 | CIC-USP | Redução do Imposto sobre Produto Industrializado e a Venda de Automóveis | Laís Sienna Alves; Marcelo Driemeyer Wilbert |
| 29 | 2014 | CIC-USP | Previsão da Arrecadação do ICMS: uso do modelo Holt-Winters Aditivo na Paraíba | Felipe Coelho De Lima Duarte; Maysa Francielle De Souza; Luiz Felipe De Araújo Pontes Girão |

Fonte – Dados da Pesquisa 2015.

APÊNDICE B– Autores Que Compõem o Portfólio Bibliográfico

| Banco de Dados dos Autores | | |
|-----------------------------------|-----------------------|---------------------|
| Alves, L. S. | Maciel, A. M. | Ramalho, G. C. |
| Bellen, H. M. | Maciel, D. D. C. M. | Rech, I. J. |
| Benite, A. L. | Marino Jr., J. | Rezende, A. J. |
| Bispo, J. D. S. | Mario, P. D. C. | Rezende, G. P. |
| Cabello, O. G. | Martinez, A. L. | Romeiro, M. D. C. |
| Coelho, C. | Martinez, M. P. | Said, R. M. |
| Cunha, M. F. D. | Mattos, B. M. | Santos, A. D. |
| Dantas, J. A. | Mendeiros, E. T. | Santos, G. M. D. |
| Duarte, F. C. D. L. | Merlo, R. A. | Santos, S. R. T. D. |
| Esnoide, A. L. | Muche, M. F. | Silva, D. H. F. D. |
| Fadlalah, B. S. N. | Nakao, S. H. | Silva, F. P. D. |
| Faria, A. C. D. | Nascimento, M. | Sobreira, F. R. P. |
| Fernandes, C. M. | Nascimento, V. M. | Souza, E. S. D. |
| Filho, M. M. D. C. | Neto, A. S. | Souza, J. A. S. D. |
| Finatelli, J. R. | Nogueira, A. T. D. B. | Souza, M. F. D. |
| Furtado, L. L. | Nogueira, J. A. | Teixeira, A. C. C. |
| Gallo, M. F. | Nossa, V. | Vicentim, A. M. |
| Geron, C. M. S. | Oliveira, J. R. D. | Vicentim, C. R. |
| Girão, L. F. D. A. P. | Omodei, C. M. F. | Vieira, P. D. S. |
| Harada, M. B. | Parisi, C. | Vieira, R. P. |
| Horvath, J. D. S. | Passos, G. R. P. | Vilar, E. N. |
| Lima, E. M. | Pereira, C. A. | Wilbert, M. D. |
| Lima, H. C. P. D. | Pereira, I. V. | |
| Macedo, M. A. D. S. | Pertuzatti, E. | |

Autores do Portfólio Bibliográfico.

Fonte – Dados da Pesquisa 2015.

APÊNDICE C – Palavras-chave dos artigos portfólio bibliográfico

| Palavras-chave da Amostra de Dados | | |
|--|---|--|
| <i>Accruals</i> Discricionários | Essência Versus Forma | Lucro Tributável |
| Ágio | Falência | Margem De Lucro |
| Agressividade Fiscal | Filantropia | Massa Falida |
| Alíquotas | Gerenciamento De Resultados | Municípios |
| Arrecadação | Gestão Tributária | Nível De Capital |
| Basileia Iii | <i>Goodwill</i> | Paraíba |
| <i>Book Tax Differences</i> | Governo Eletrônico | Pis/Cofins |
| Carga Tributária | Guerra Fiscal | Planejamento Tributário |
| Cofins | Holt-Winters | Política Ambiental |
| Combinação De Negócios | Icms | Prestadoras De Serviço |
| Conscientização Tributária | Icms - Ecológico | Previsão |
| Contabilidade Tributária | Imposto Sobre Produtos Industrializados | Reforma Tributária |
| Contador | Incorporação Reversa | Renúncia Fiscal |
| Controladoria | Indicador | Responsabilidade Social |
| Cooperativas Agropecuárias | Indústrias De Cigarros | Simples Nacional |
| Crédito Tributário | Instituições Financeiras | Sistema Público De Escrituração Digital - Sped |
| Cumulatividade de Tributos | Instrumentos Econômicos | Tributação |
| Dedutibilidade Fiscal De Doações Para O Terceiro Setor | Interestaduais | Tributos |
| Demonstração De Valos Adicionado | Investimento Social | Vantagem Competitiva |
| <i>Effective Tax Rate</i> | Lei De Responsabilidade Fiscal | Venda De Automóveis |
| Empresas Familiares | Lucro Presumido | |

Palavras-chave da Amostra de dados

Fonte – Dados da Pesquisa 2015.