

## CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA TRIBUTÁRIA: UMA ABORDAGEM INTERDISCIPLINAR\*

Marcelo Coletto Pohlmann<sup>1</sup>  
Sérgio de Iudicibus<sup>2</sup>

### RESUMO

O presente estudo consiste em uma espécie de análise epistemológica da pesquisa tributária, onde se busca fomentar a perspectiva interdisciplinar no trato da matéria, tendo em vista a importância e complexidade do tema, caracterizado por problemas que requerem muitas vezes uma visão multifacetada do profissional ou pesquisador, constatando-se a carência de uma abordagem interdisciplinar no trato das questões. Nesse aspecto, é proposta uma classificação da pesquisa tributária dentro de uma perspectiva interdisciplinar. Para isso, partiu-se da identificação de estudos anteriores imbuídos do mesmo escopo, analisando-os criticamente, acrescentando novas contribuições e sintetizando com uma classificação que se julga suficientemente completa para abranger todo e qualquer estudo relacionado à matéria tributária. A classificação almejada levou em conta mais a temática central de estudo do que propriamente a disciplina que se debruça sobre ela ou a formação do pesquisador que conduz normalmente determinado tipo de estudo. Chegou-se ao seguinte quadro de classificação da pesquisa tributária: (1) obediência tributária; (2) auditoria e gestão tributária pública; (3) impacto dos tributos nas decisões dos contribuintes; (4) tributação ótima e eficiência econômica dos tributos; (5) aspectos macroeconômicos da tributação; e (6) pesquisa legal.

**Palavras-chave:** Contabilidade tributária; tributação; planejamento tributário; abordagem interdisciplinar; política tributária.

### ABSTRACT

*The present work is a kind of an epistemological analysis of the tax research and intends to promote the interdisciplinary perspective in the studied subject. A classification of the tax research was*

*presented considering this interdisciplinary approach, starting by the identification of previous studies with same scope, analyzing them, adding new contributions and synthesizing with a classification that is judged complete enough to enclose all and any study related to the tax subject. The classification considered more the central thematic of the study than properly the discipline or the researcher formation that usually leads that type of study. The proposal classification was the following: (1) tax compliance; (2) public tax auditing and management; (3) the effect of tax on the taxpayers decisions; (4) optimal taxation and economic efficiency of the taxes; (5) macroeconomic aspects of taxation; and (6) legal research, subdivided in tax law research, tax accounting and auditing research and tax planning research.*

**Keywords:** Tax accounting; taxation; tax planning; interdisciplinary approach; tax policy.

### 1 INTRODUÇÃO

A matéria tributária nunca esteve tão em evidência como nos dias presentes. No Brasil, por exemplo, a carga tributária cresceu significativamente nos últimos anos, atingindo atualmente cerca de 36% do Produto Interno Bruto (PIB). Há, também, intenso debate no sentido de uma reforma tributária ampla, onde são discutidas a repartição das receitas tributárias entre os entes da federação, a criação de um imposto sobre o valor adicionado mais abrangente em substituição aos atuais ICMS, IPI e ISSQN, e, especialmente, a eliminação da cumulatividade de certos tributos, que tem efeitos nocivos sobre a atividade econômica.

A nível internacional, há, por exemplo, uma constante discussão quanto ao balanceamento entre tributos diretos e indiretos. Apesar de predominar nos países desenvolvidos a tributação

<sup>1</sup>Artigo apresentado no 30º Encontro da ANPAD - Salvador / BA - Brasil - Setembro/2006.

<sup>1</sup> Professor e pesquisador do departamento de contabilidade da FACE/PUCRS, Doutor em Contabilidade pela FEA-USP.

<sup>2</sup> Professor titular aposentado do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP.

direta, enquanto que nos países menos desenvolvidos a tributação indireta tem um relevo maior, existem fortes correntes no sentido do incremento da participação dos tributos sobre o consumo mesmo nos países mais ricos. Esse debate ganha mais força à medida que as instituições dos blocos regionais solidificam-se, especialmente as da União Européia.

Outra preocupação que aflige indistintamente a todos os países é quanto à evasão tributária. Inúmeros estudos vêm sendo desenvolvidos tratando do fenômeno e seus determinantes. Uma importante linha de pesquisa da microeconomia dedica-se a procurar explicar o que leva o contribuinte a evadir, quando isso ocorre e em que níveis a evasão se dá. Outros pesquisadores dedicam-se a tentar mensurar a perda de arrecadação total derivada da prática da sonegação fiscal, a explicar o fenômeno e, a partir daí, a propor medidas aos legisladores, governantes e gestores públicos para a solução ou minimização do problema.

Outra área fértil de pesquisa, não apenas voltada para o mundo acadêmico mas, também, para a prática profissional, é a relacionada ao planejamento tributário e às decisões dos contribuintes. De um lado, alguns dedicam-se a avaliar e prever a conduta dos agentes econômicos frente à configuração dos tributos incidentes sobre determinado evento ou transação, com o fim de construir e testar teorias que expliquem o comportamento do contribuinte, enquanto agente racional que busca maximizar a utilidade marginal. De outro, há trabalhos desenvolvidos a partir da legislação tributária aplicável, onde o objetivo é indicar o caminho que leva à minimização da carga tributária das firmas e contribuintes em geral. Nesse contexto, pode ser inserida a preocupação dos governos de inúmeros países com a proliferação de paraísos fiscais e o efeito disso sobre a economia doméstica, o que acaba desaguando na questão da competição tributária internacional, caracterizada pela redução da carga tributária para atrair capitais e atividade econômica.

De outra banda, nunca a sociedade esteve tão atenta e crítica quanto às modificações na legislação tributária, especialmente aquelas que elevam a carga tributária e criam novas obrigações de caráter formal aos contribuintes. Nesse aspecto,

os advogados, magistrados e juristas que operam na área tributária estão entre os mais bem preparados do país, havendo uma intensa produção de artigos, livros e outros estudos sobre a interpretação e as implicações dos princípios e normas tributárias, além de uma forte atuação a nível judicial, envolvendo valores expressivos.

Esse breve cenário dá bem a noção da importância e relevância da temática tributária, nas suas mais diversas dimensões e aspectos, suficiente para justificar a escolha da mesma como habitat natural do presente estudo. Mas, e o que resta fazer ou como se pode contribuir para a solução de problemas tão variados e complexos? A resposta a essa indagação é, ao mesmo tempo, simples e complicada: resta muito a ser feito, mas como contribuir de uma forma relevante diante da vastidão e complexidade do tema não é tarefa fácil. Justamente a partir dessa complexidade da temática tributária, caracterizada por problemas que requerem muitas vezes uma visão multifacetada do profissional ou pesquisador, é que se constata a carência de uma abordagem interdisciplinar no trato das questões. Percebe-se que o paradigma disciplinar reinante limita a análise das questões e impede a evolução do conhecimento sobre a matéria tributária.

Consultando a pesquisa produzida no *mainstream* internacional, constata-se que essas fronteiras disciplinares já não são tão rigorosas, havendo muitos estudos produzidos conjuntamente por profissionais de duas ou mais áreas daquelas referidas acima. Por exemplo, contadores e economistas reúnem-se para melhor investigar o impacto que os tributos causam nas decisões empresariais: o primeiro agrega a visão institucional da firma que o segundo não tem; enquanto que o último agrega ao primeiro a capacidade de análise e modelagem econômica que este não tem bem desenvolvido. A reunião de juristas e economistas deu início às tradicionais linhas de pesquisa do *Law and Economics*, dentre as quais a matéria tributária ocupa lugar de proeminência.

É dentro, pois, desse espírito que se propõe a avançar. A partir de uma revisão da literatura acerca da matéria tributária, apresenta-se uma classificação da pesquisa tributária, dentro daquela perspectiva interdisciplinar já referida. O esquema classificatório apresentado tem o mérito de,

primeiramente, propiciar uma sistematização abrangente da matéria tributária, aspecto que poderá contribuir sobremaneira para o desenvolvimento futuro dos profissionais, educadores e pesquisadores da área. Além disso, essa visão da matéria permite uma maior aproximação entre todos esses atores do cenário, fomentando a criação de comunidades de pesquisa em função dos interesses comuns em determinadas questões, podendo-se chegar ao desenvolvimento de novos programas de pós-graduação ou, mesmo, de graduação, dada a gama de conhecimentos e ferramentas exigidas para a visão global dos problemas tributários. Nesse contexto interdisciplinar, a Contabilidade e os profissionais envolvidos com esse ramo do conhecimento ocupam posição de destaque.

## 2 A MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO UM CAMPO DE ESTUDO INTERDISCIPLINAR

A matéria tributária tem sido objeto de estudo de diversas disciplinas, cada uma delas adotando um enfoque e uma metodologia próprios de suas respectivas áreas. Nesse contexto, destacam-se a Economia, o Direito, a Contabilidade e a Administração. Há que se referir, ainda, a Psicologia e a Sociologia, que têm sido inseridas na problemática muito em função de pesquisadores das ciências econômicas, que buscam nestas disciplinas fundamentos e explicações adicionais para o comportamento dos contribuintes.

Sumariamente, pode-se dizer que os economistas estudam aspectos relacionados à evasão ou obediência tributária (*tax compliance*), à tributação ótima, à eficiência econômica dos tributos, bem como as questões macroeconômicas da tributação. Os juristas, por sua vez, dedicam-se mais ao estudo do sistema tributário enquanto um conjunto de normas que regem a tributação, lançando sua preocupação mais em analisar aspectos relacionados à constitucionalidade e legalidade das exigências tributárias. Os contadores dedicam-se ao estudo de fatores relacionados às normas tributárias que impõem práticas contábeis e procedimentos de apuração dos tributos, de questões de planejamento tributário e à análise do impacto que os tributos causam nas decisões dos contribuintes. Os administradores abordam os tributos especialmente quando tratam de aspectos

da gestão pública e de administração financeira e estratégica em geral. A Psicologia e a Sociologia têm dado importantes contribuições na análise de aspectos comportamentais dos contribuintes.

Essas abordagens, como ressaltado, ocorrem no interior das respectivas disciplinas, no mais das vezes desconsiderando as contribuições já dadas por pesquisadores das outras áreas ou, mesmo, ignorando aspectos relevantes que estão sob o domínio de outras disciplinas. Isso, obviamente, empobrece os resultados de muitas dessas produções científicas. A verdade é que os tributos e todos os aspectos que se referem a ele constituem-se em um objeto de estudo interdisciplinar. Essa natureza é reconhecida por vários autores, como se verá a seguir.

Mas o que é interdisciplinaridade? Quais as implicações disso na esfera tributária? Qual a distinção entre interdisciplinaridade, multidisciplinaridade e transdisciplinaridade? Este capítulo dedica-se justamente a explorar essas e outras questões, sendo que o objetivo primordial é chamar a atenção para a necessidade de uma abordagem abrangente da matéria tributária como meio de ampliar a probabilidade de que os resultados gerados pelas pesquisas realizadas na área sejam fruto de estudos que levaram em conta o maior número possível de aspectos relevantes do problema. Ou seja, pretende-se demonstrar a pertinência e a necessidade de uma abordagem interdisciplinar da matéria tributária e, a partir dessa constatação, justificar a relevância da abordagem veiculada no presente estudo.

Segundo Chaves (2004), até agora, o paradigma dominante na ciência tem levado à contínua divisão do conhecimento em disciplinas e destas em subdisciplinas. O mundo da ciência, o mundo acadêmico, é o mundo das disciplinas. O avanço da ciência e o progresso tecnológico deste século foram devidos em boa parte à verdadeira explosão da pesquisa disciplinar. As definições trazidas pelo autor são as seguintes:

- A) Disciplina: constitui um corpo específico de conhecimento ensinável, com seus próprios antecedentes de educação, treinamento, procedimentos, métodos e áreas de conteúdo.
- B) Multidisciplinaridade: ocorre quando a solução de um problema exige obter

informação de duas ou mais ciências ou setores do conhecimento sem que as disciplinas envolvidas no processo sejam elas mesmas modificadas ou enriquecidas.

- C) Interdisciplinaridade: deve ser reservado para designar o nível em que a interação entre várias disciplinas ou setores heterogêneos de uma mesma ciência conduz a interações reais, a uma certa reciprocidade no intercâmbio que leva a um enriquecimento mútuo.
- D) Transdisciplinaridade: o conceito envolve não só as interações ou reciprocidade entre projetos especializados de pesquisa, mas a colocação dessas relações dentro de um sistema total, sem quaisquer limites rígidos entre as disciplinas.

Costa Neto (2004) refere-se à interdisciplinaridade como um novo paradigma que passa a conviver com a disciplinaridade, que é o perfil do paradigma científico "tradicional", pelo qual geralmente se habituou a tratar a noção da ciência. O principal elemento de diferenciação entre os paradigmas em questão é a introdução da noção de não-disciplinaridade. Leal (2004), por sua vez, afirma que no limiar do século XXI, não se sustenta mais a postura isolacionista da atividade científica que por tantos séculos desenvolveu-se aprisionada dentro dos parâmetros estreitos do que se convencionou denominar *disciplina*. O termo, dentre outras acepções, sugere uma relação de subordinação: do aluno ao mestre; de um fenômeno a um corpo específico de conhecimento.

Na tradição européia, a separação entre "humanidades" e "ciências" correspondia, essencialmente, à divisão entre o *trivium* (gramática, retórica e lógica) e o *quadrivium* (geometria, aritmética, música e astronomia), que formavam as sete "artes liberais" cujo estudo precedia a educação para as profissões universitárias: o Direito, a Teologia e a Medicina. Com o tempo, o campo das humanidades ampliou-se com o estudo da Filosofia, da Literatura e da História, enquanto que as ciências se ampliaram pela incorporação da Biologia, da Física e da Química. É neste contexto que surge a questão da interdisciplinaridade. É bastante óbvio que a divisão do conhecimento entre disciplinas científicas e acadêmicas, ou entre formativas e aplicadas, não se deve a uma divisão

"natural" dos objetos na natureza, mas a diferentes tradições de trabalho, estabelecidas por razões históricas e institucionais. Elas não consistem, simplesmente, em corpos de idéias e conceitos diferenciados, mas também em grupos sociais concretos, cada qual com histórias, valores, normas e hábitos de trabalho próprios. Existirão sempre disputas de fronteiras, que jamais serão resolvidas, e o desenvolvimento de disciplinas intersticiais, que eventualmente se transformarão em novas disciplinas (SCHWARTZMAN, 1992).

Kaap (1961, *apud* SERRANO, 2004) denuncia que as pesquisas especializadas confinam-se a fatos e eventos isolados de um contexto maior. Observa-se, pois, uma falta de interconexão quando se trata dos problemas mais importantes do comportamento humano, considerados tão obscuros que são relegados ao irracionalismo e ao desespero. A especialização que negligencia a interdependência dos eventos sociais e dos processos termina falhando enquanto instrumento de políticas designado para dar conta de problemas sociais. A cegueira moral do cientista pode ser um dos resultados desta estreiteza. Se cada disciplina formula a questão a seu modo, desconhecendo as demais, a separação do contexto tem um efeito de distorção. O grande mérito da maioria das pesquisas e do ensino interdisciplinares é a contínua estimulação de uma consciência da interdependência e da inter-relação entre os fenômenos sociais e da inadequação das conclusões teóricas que visualizam os problemas sob discussão a partir do ponto de vista de uma disciplina. A interdisciplinaridade cultiva em cada participante uma familiaridade com os conceitos e métodos de outra ciência.

Pensar a interdisciplinaridade enquanto processo de integração recíproca entre várias disciplinas e campos de conhecimento capaz de romper as estruturas de cada uma delas para alcançar uma visão unitária e comum do saber trabalhando em parceria é, sem dúvida, uma tarefa que demanda um grande esforço no rompimento de uma série de obstáculos ligados a uma racionalidade extremamente positivista da sociedade industrializada. O contexto histórico vivido nessa virada de milênio, caracterizado pela divisão do trabalho intelectual, pela fragmentação do conhecimento e pela excessiva predominância das especializações, demanda a retomada do

antigo conceito de interdisciplinaridade que no longo percurso desse século foi sufocado pela racionalidade da revolução industrial. A interdisciplinaridade, enquanto aspiração emergente de superação da racionalidade científica positivista, aparece como entendimento de uma nova forma de institucionalizar a produção do conhecimento nos espaços da pesquisa, na articulação de novos paradigmas curriculares e na comunicação do processo de perceber as várias disciplinas; nas determinações do domínio das investigações, na constituição das linguagens partilhadas, nas pluralidades dos saberes, nas possibilidades de trocas de experiências e nos modos de realização da parceria. A exigência interdisciplinar impõe a cada especialista que transcenda sua própria especialidade, tomando consciência de seus próprios limites para colher as contribuições das outras disciplinas (SIQUEIRA; PEREIRA, 2004).

Uma vez que foge ao escopo do presente estudo, não se aprofundará no debate quanto à distinção entre multi, inter ou, mesmo, transdisciplinaridade. Essa distinção não é questão trivial, e dificilmente se encontrará consenso, por exemplo, quanto à própria matéria tributária nesse contexto. Amenizando o impacto dessa imprecisão, Siqueira (2004), apesar de reconhecer que o uso do termo interdisciplinar deveria ser feito de forma mais prudente, pois o que geralmente acontece sob este nome são, na verdade, ações multidisciplinares que não se desenvolvem sob um nível de interação voltado para a transformação efetiva do homem e da realidade, não vê nenhum demérito nisso, pelo contrário, entende as justaposições multidisciplinares como uma fase preparatória, quase que necessária para se pensar seriamente sobre uma atitude interdisciplinar, pois nelas começa o exercício do diálogo e concessões entre os envolvidos.

Deve-se registrar, entretanto, que a interdisciplinaridade é vista com reservas por alguns autores. Hansson (1999), por exemplo, afirma que a interdisciplinaridade é parasital, pois ela não pode prosperar sem o suporte alimentador vindo da competência básica disciplinar. Quando institucionalizado, o trabalho interdisciplinar tem sido considerado como dependente do fluxo de competência disciplinar. O argumento parasital basicamente alerta contra o excesso de entusiasmo

e de domínio interdisciplinar, especialmente quando perseguido às expensas de recursos disciplinares. Além disso, afirma que a interdisciplinaridade, não importa quão desejável, é muito difícil de ser obtida. A produção de idéias criativas não é um problema organizacional. Tais idéias surgem em uma mente individual de forma idiossincrática. É verdade também que a criatividade pode ser limitada ou mesmo prevenida se uma disciplina não é exposta às idéias de outras disciplinas. Entretanto, a criatividade ainda não pode ser produzida simplesmente quando demandada, mesmo em ambientes interdisciplinares favoráveis.

Vários autores da área tributária em geral referem, direta ou indiretamente, a natureza interdisciplinar desse campo de estudo. Andreoni (1998), por exemplo, afirma que a obediência ou evasão tributária pode ser abordada a partir de várias perspectivas: pode ser vista como um problema de finanças públicas, de coação (*enforcement*) legal, *design* organizacional, oferta de emprego ou ética, ou, ainda, uma combinação de todos eles. Cuccia (1994) refere-se à psicologia fiscal quando analisa a influência de fatores demográficos ou relacionados a atitudes e percepções na obediência tributária do contribuinte.

Hasseldine e Zhuhong (1999) afirmam que, ao longo das últimas duas décadas, muitos estudos sobre obediência tributária têm sido realizados, especialmente nos Estados Unidos, originados de uma variedade de disciplinas, desde a Economia, a Contabilidade, as Ciências Administrativas, o Direito Penal, a Psicologia, as Ciências Políticas, até a Sociologia. A partir da constatação de que boa parte da pesquisa sobre obediência tributária não têm aparecido em um fórum interdisciplinar, os autores propõem-se a fornecer uma cartilha interdisciplinar da pesquisa sobre evasão tributária no estado em que se encontra no final do século XX.

Shackelford e Shevlin (2001) buscam, em extenso artigo, delinear a pesquisa sobre aspectos de tributação na Contabilidade em relação à pesquisa sobre aspectos de tributação realizada em outros campos, bem como em relação a outros tipos de pesquisa contábil. Segundo eles, a natureza multidisciplinar dos tributos implica que contadores tributários freqüentemente conduzem pesquisa empírica de caráter microeconômico com pesquisadores não-contadores e com contadores

de outras áreas, particularmente da Contabilidade Financeira. Não raro, os trabalhos são publicados em revistas de Economia e de Finanças. Concluem, a partir disso, que a definição da pesquisa contábil sobre aspectos de tributação torna-se, na melhor das hipóteses, imprecisa. Ainda segundo eles, a matéria tributária ocupa agora o segundo lugar, juntamente com Contabilidade Gerencial e Auditoria, na pesquisa acadêmica depois da Contabilidade Financeira. A maioria dos pesquisadores nessa área são bem treinados empiricistas com uma compreensão da legislação tributária. Doutorandos que combinam a experiência profissional na área tributária com uma compreensão de aspectos microeconômicos e financeiros são melhores situados para adotarem a nova perspectiva de pesquisa. A compreensão das nuances da legislação tributária permanece como uma barreira substancial para a entrada de novos pesquisadores na área, particularmente nas mais tecnicamente desafiadoras, tais como tributação internacional e fusões e aquisições.

Maydew (2001) critica o levantamento das publicações de pesquisas tributárias realizado por Shackelford e Shevlin (2001) em razão de, apesar de reconhecerem serem uma área de pesquisa multidisciplinar, terem excluído artigos de economistas e financistas e limitado-se a trabalhos publicados em revistas de Contabilidade. O autor manifesta preocupação por essa limitação a trabalhos de contadores. Um custo disso é que leva os leitores a uma visão incompleta do quadro atual da pesquisa em um dado tópico. A título de exemplo, cita que, durante os últimos três anos, treze artigos aparecem no *Journal of Financial Economics* ou no *Journal of Finance* com a palavra “tax” no título. Somente três desses treze são citados por Shackelford e Shevlin (2001). Evidência adicional do grau de multidisciplinaridade da pesquisa tributária vem da proporção de pesquisa tributária publicada nas principais revistas de Contabilidade, Economia e Finanças. Durante os últimos três anos, a AR, o JAE e o JAR publicaram um total de dezenove artigos com “tax” nos seus títulos, ou uma proporção de 2,1 artigos por revista ao ano. Lembrando que no mesmo período o *Journal of Finance* e o *Journal of Financial Economics* publicaram um total de doze artigos, ou uma proporção de 2,0 artigos por revista ao ano. A *American Economic Review* publicou onze artigos

durante o mesmo período, ou 3,67 artigos sobre tributos por revista ao ano. Essa evidência, embora não conclusiva, é consistente com a afirmativa de Shackelford e Shevlin (2001) de que a pesquisa tributária é altamente interdisciplinar. Em síntese, o autor conclui que a revisão de Shackelford e Shevlin (2001) não é abrangente o suficiente, devendo ser consultados os artigos das revistas de Economia e Finanças, bem como artigos teóricos e comportamentais das demais revistas de contabilidade.

Slemrod (2003), comentando um pouco da história da *Tax Symposium*, que se realiza na *University of North Carolina* e que começou em abril de 1990, afirma que o início desse simpósio coincidiu com a extraordinária influência do livro de Myron Scholes e Mark Wolfson, *Taxes and Business Strategy*, publicado em 1992, mas amplamente circulado em manuscrito em 1990. A contribuição mais importante de Scholes e Wolfson foi adotar uma abordagem positiva para explicar o papel dos tributos nas organizações. Essa disciplina (*tax planning*) trouxe os contadores tributários e a Contabilidade Tributária para mais próximos da perspectiva do equilíbrio que muitos economistas naturalmente utilizam em suas análises, e facilitou o diálogo interdisciplinar consideravelmente.

Verifica-se, pois, a partir dos excertos referidos, que a interdisciplinaridade é um fenômeno cada vez mais presente e valorizado no mundo acadêmico atual, representando uma espécie de retorno às origens do conhecimento científico e filosófico, onde o mundo e os fenômenos eram vistos como um objeto de estudo uno e indissociável. Essa crescente importância está no fato do enriquecimento que a visão de outras disciplinas traz ao objeto de estudo outrora apenas disciplinar.

Na seara tributária, essas considerações são plenamente válidas, uma vez que o conhecimento gerado em cada uma das disciplinas envolvidas, quando utilizados pelos diversos atores do cenário da pesquisa tributária, com as suas respectivas e diferentes formações, trazem novas perspectivas ao estudo do fenômeno da tributação. Contadores com conhecimento de Microeconomia e Econometria podem desenvolver modelos mais realísticos de previsão de comportamento das empresas e demais contribuintes em face dos tributos; economistas com

conhecimento de Contabilidade podem ampliar seus estudos incluindo variáveis oriundas das demonstrações financeiras das empresas e não apenas se limitarem ao estudo do comportamento dos contribuintes pessoas físicas; juristas com uma visão econômica da norma podem estudar o impacto que ela acarretará na sociedade e no comportamento dos contribuintes; administradores podem estudar o impacto que as políticas tributárias irão causar na sociedade, em setores específicos ou na economia como um todo e assim por diante. Em resumo, pode-se afirmar que a interdisciplinaridade no estudo da matéria tributária é mais do que desejável, uma vez que traz enormes ganhos de qualidade aos resultados gerados pela pesquisa realizada na área.

### 3 CLASSIFICAÇÃO INTERDISCIPLINAR DA PESQUISA TRIBUTÁRIA

Como já referido, o presente estudo propõe-se a apresentar uma ampla revisão da literatura sobre o tema e uma conseqüente classificação da pesquisa tributária. O intuito é contribuir para a sistematização do assunto e o desenvolvimento da perspectiva interdisciplinar no trato das questões relacionadas à tributação. Neste capítulo, portanto, envidar-se-á esforços no sentido de atingir o objetivo proposto, partindo da identificação de estudos anteriores imbuídos do mesmo escopo, analisando-os criticamente, acrescentando novas contribuições e sintetizando com uma classificação que se julga suficientemente completa para abranger todo e qualquer estudo relacionado à matéria tributária.

Para o levantamento de artigos em periódicos e trabalhos em congressos, utilizou-se, na busca de publicações em língua portuguesa, expressões como contabilidade tributária, auditoria tributária, planejamento tributário, evasão tributária, elisão tributária, gestão tributária, tributos, tributação, eficiência econômica dos tributos, tributação ótima, dentre outras. Nas publicações estrangeiras, a busca foi realizada pelo termos *tax*, *tax accounting*, *tax auditing*, *tax planning*, *tax avoidance*, *tax law*, *taxation*, *economic efficiency of taxes*, *optimal taxation*, *tax evasion*, *tax compliance*, dentre outros. Existe uma farta literatura a respeito do tema, o que pode ser comprovado quando se efetua uma busca no portal ProQuest ([www.umi.com/proquest](http://www.umi.com/proquest)), por

exemplo, utilizando a palavra *tax*, e são reportados cerca de 40.000 artigos contendo a palavra no título ou no resumo, isso apenas aqueles publicados em revistas acadêmicas nas quais está disponível o texto integral para consulta. Outro dado que pode ser referido é que existem cerca de 267 revistas acadêmicas que contêm o termo *tax* no título, e outras 84 revistas que contêm o termo *taxation*. Feitos esses esclarecimentos, passa-se à discussão do processo de classificação propriamente dito.

De acordo com Moles (1971), o método de classificação redonda em subverter a ordem natural de nossas percepções fenomenais, e a rearranjá-las segundo uma perspectiva diferente seguindo aí uma ordem imposta *a priori*, fornecida como um princípio, por uma idéia, um conceito, um ponto de vista amplamente arbitrário: o critério de classificação. O critério de classificação, de acordo com o autor, encontra-se neste instante em nosso espírito como dado, mesmo que ele deva ser submetido a modificações, e sobretudo a extensões, tão substanciais que o critério possa ser transformado à medida que os materiais a classificar se multiplicam. A importância do ato classificador está menos no valor intrínseco do quadro dos fatos classificados e menos ainda na sua exaustividade. Refere o autor que o valor de uma classificação depende justamente do valor do critério adotado, que pode ser decomposto nas seguintes dimensões:

- A) Exaustividade. Os critérios classificadores adotados não devem deixar de fora do quadro de classificação senão um resíduo negligenciável dos elementos do conjunto dado.
- B) Especificidade. Possuirá cada um dos elementos a classificar um valor definido e um só em face de cada um dos critérios escolhidos?
- C) Ausência de ambigüidade. Nenhum elemento deve achar-se simultaneamente em duas categorias separadas da classificação, em dois casos não distintos do quadro.
- D) Simplicidade operacional. Os critérios escolhidos devem ser, tanto quanto possível, imediatamente perceptíveis, ser aparentes com o mínimo de intermediários.

- E) Valor dicotomizante. Quando o conjunto das condições acima mencionadas é preenchido, a escolha dos critérios classificadores baseia-se na aptidão dicotomizante de cada um deles. De fato, uma classificação tem por fim romper o real em elementos, isto é, em entidades distintas: uma classificação cria fronteiras que devem ser difíceis de franquear. Dessa forma, a classificação deve permitir colocar em evidência valores binários: sim ou não.
- F) O número de critérios classificadores será o mais reduzido possível. Como a apreensão que o espírito humano faz dos sistemas de muitas variáveis é estritamente limitada, a pesquisa e a eliminação das variáveis em correlação será o método normal para reduzi-las às únicas variáveis realmente independentes.

A meta de toda a classificação é, enfim, a de destruir a contingência dos fatos e criar no ordenamento um dogmatismo qualquer que obrigue o espírito a um procedimento discursivo. O critério de classificação permanece fundamentalmente arbitrário e seu único valor é pragmático: o quadro formado possuirá uma capacidade, uma estética, uma racionalidade suficiente? A classificação estabelecerá uma perspectiva nova do campo fenomenal? Estes serão seus verdadeiros valores (MOLES, 1971).

A classificação almejada deve levar em conta mais a temática central de estudo do que propriamente a disciplina que se debruça sobre ela ou a formação do pesquisador que conduz normalmente determinado tipo de investigação. Nesse sentido, o primeiro passo foi a construção de um quadro provisório de classificação, delineado a partir do levantamento da literatura a respeito do tema; feito isso, efetuou-se um amplo levantamento de pesquisas e estudos realizados sobre temas tributários, oportunidade na qual, em função das semelhanças de objetos, abordagens, objetivos, recorrência e metodologias, estes estudos foram classificados com base nessa estrutura inicial. A capacidade da estrutura inicial de contemplar todos os estudos é, dessa forma, testada, resultando em eventuais ajustes decorrentes da impossibilidade ou inadequação da classificação de algum estudo nessa estrutura. Chega-se, assim, através do

encontro dessas vertentes dedutivas e indutivas, a uma proposta final de classificação da pesquisa tributária.

Provavelmente, um dos principais desses trabalhos é o realizado por Shackelford e Shevlin (2001), em artigo que traça o desenvolvimento da pesquisa empírica sobre Contabilidade Tributária (*Tax Accounting*) durante os últimos 15 anos. Nele, os autores identificam o que eles consideram as três principais áreas ou campos de pesquisa: (1) a coordenação de fatores tributários e não-tributários; (2) os efeitos dos tributos sobre os preços dos ativos; e (3) a tributação do comércio internacional e interestadual (*multijurisdictional*). Questões metodológicas também são discutidas e o artigo conclui com uma discussão de possíveis direções para a pesquisa futura. Segundo eles (2001), o desafio do trabalho é delinear a pesquisa sobre Contabilidade Tributária em relação à pesquisa tributária realizada em outros campos, bem como em relação a outros tipos de pesquisa contábil. A natureza multidisciplinar dos tributos implica que contadores tributários freqüentemente conduzem pesquisa empírica de caráter microeconômico com pesquisadores não-contadores e com contadores de outras áreas, particularmente da Contabilidade Financeira. Não raro, os trabalhos são publicados em revistas de Economia e de Finanças. Concluem que a definição da pesquisa sobre Contabilidade Tributária é, na melhor das hipóteses, imprecisa.

Shackelford e Shevlin (2001) ressaltam que apesar de a pesquisa sobre tributos ter uma longa história em Economia e nas Finanças, bem como junto a contadores especializados em planejamento e controle tributário, a academia contábil reduziu sua importância como área de questionamento. Ao lado dos estudos sobre avaliação de inventários, a pesquisa tributária por parte de contadores antes de meados dos anos 80 poderia ser dicotomizada em duas linhas: pesquisa legal (*legal research*), avaliando os efeitos dos tributos sobre transações determinadas, normalmente publicadas em revistas jurídicas; e (b) estudos com enfoque em políticas, avaliando os efeitos distributivos ou quanto à eficiência dos tributos, normalmente publicados em revistas de Economia. Poucos artigos foram publicados em revistas de Contabilidade de interesse geral. Afirmam, ainda, que apesar dos estudos seminais em finanças corporativas, muitas das quais examinando aspectos de tributação (e. g.,

Modigliani e Miller, 1963), terem influenciado a pesquisa contábil, eles não afetaram similarmente a pesquisa em Contabilidade Tributária.

O processo de classificação adotado por Shackelford e Shevlin (2001) teve por paradigma a estrutura desenvolvida em 1992 por Scholes, um professor de Finanças, e Wolfson, um professor de Contabilidade, que adotaram uma perspectiva microeconômica para analisar ambientes onde a tributação era provavelmente importante. O paradigma de Scholes e Wolfson (2004) não avança em novas teorias ou metodologias. Não enfoca aspectos legais ou recomendações de políticas. Antes, adota uma perspectiva positiva na tentativa de explicar o papel dos tributos nas organizações. Delineado a partir das Finanças Corporativas e da Economia Pública, ele mescla dois distintos campos de conhecimento: Microeconomia e legislação tributária. O paradigma é central para a atual pesquisa sobre Contabilidade Tributária, é importante na Economia Pública, e de alguma forma influente nas Finanças Corporativas. Sua estrutura conceitual é desenvolvida em torno de três temas centrais (conhecidos como *all parties*, *all taxes* e *all costs*), nenhum dos quais é particularmente novo:

- A) Um planejamento tributário eficaz exige do planejador considerar as implicações fiscais de uma transação proposta para todas as partes da transação (*all parties*).
- B) Um planejamento tributário eficaz exige que o planejador, ao fazer investimentos e tomar decisões financeiras, considere não apenas os tributos explícitos, que é o valor pago diretamente às autoridades, mas, também, tributos implícitos, que são aqueles pagos indiretamente na forma de menores taxas de retorno antes dos impostos em investimentos incentivados (*all taxes*).
- C) Um planejamento tributário eficaz exige do planejador reconhecer que os tributos representam apenas um dentre muitos custos do negócio, e todos os custos devem ser considerados no processo de planejamento; para serem implementadas, algumas propostas exigem custosos procedimentos de reestruturação (*all costs*).

Shackelford e Shevlin (2001) destacam que

três questões principais são postas quando se analisa a pesquisa sobre matéria tributária: os tributos importam? Se não, por que não? Se sim, quanto? A classificação tripartida proposta por esses autores (2001) inicia pela pesquisa que examina a coordenação de fatores tributários e não-tributários (*tradeoffs*) nas decisões dos negócios, considerada por eles a mais volumosa. A ênfase desses artigos é no fato de que tributos não podem ser minimizados sem afetarem outras metas organizacionais. Apesar desses estudos tratarem das três questões de pesquisa (Tributos importam? Se não, por que? Se sim, quanto?), eles focam mais a segunda questão, explicando porque a minimização de tributos pode não ser um ótimo para a estratégia do negócio. Dos três temas da estrutura (*all parties*, *all taxes* e *all costs*), esses artigos analisam mais *all costs*, isto é, compreender tributos exige compreender fatores não-tributários. Alguns artigos refletem *all parties*, isto é, uma perspectiva contratual multilateral, mas o tema *all taxes* é geralmente ignorado nesses estudos.

A segunda principal área de pesquisa empírica corrente em Contabilidade Tributária identificada por Shackelford e Shevlin (2001) é a que relaciona tributos com preços dos ativos. A pesquisa responde às mesmas questões da literatura do *tradeoff* (Tributos importam? Se não, por que não? Se sim, quanto?), mas, diversamente desta, que foca nos fatores que compensam a minimização de tributos, a literatura do preço dos ativos concentra-se na primeira e na terceira questões, que podem ser expressadas como: em que extensão os preços embutem tributos? Adicionalmente, diferentemente da literatura do *tradeoff*, onde a questão *all taxes* - isto é, a importância das considerações fiscais nos ajustes de preços - é ignorada, aqui é o tema dominante. A abordagem do contrato multilateral (*all parties*) é também importante, mas a consideração de fatores não-tributários (*all costs*) é de importância secundária. Segundo os autores, diferente da temática anterior, onde os contadores dominam a pesquisa (particularmente a coordenação de tributos e reporte financeiro), o impacto dos tributos nos preços tem sido uma área de pesquisa mais ativa nas Finanças e na Economia.

Por fim, a terceira área identificada por Shackelford e Shevlin (2001) é a tributação do comércio multijurisdicional. A pesquisa sobre tributação internacional e interestadual tem estado

dentre as áreas mais ativas da pesquisa em Contabilidade Tributária nos anos recentes. Entretanto, a motivação para o trabalho nessa área difere de alguma forma da literatura do *tradeoff* e do preço dos ativos. Segundo esses autores, os pesquisadores têm repetidamente aplicado a estrutura de Scholes e Wolfson (2004) para cenários multinacionais pelo menos por quatro razões: primeiro, de uma perspectiva empírica pragmática, ambientes transjurisdicionais aumentam o poder dos pesquisadores da matéria tributária porque múltiplas jurisdições introduzem adicionais variações de alíquota e base de cálculo, o que facilita testes de hipóteses. Segundo, sob uma perspectiva teórica, o impacto da variação transjurisdicional da tributação no comércio internacional tem o interesse acadêmico relacionado à área de Contabilidade de Custos. Terceiro, sob uma perspectiva política, como os negócios têm se expandido nos anos recentes, o poder público tem demandado documentação e compreensão na antes enigmática área multijurisdicional. Finalmente, a recente construção de uma base de dados internacional que fornece dados informatizados e publicamente disponíveis sobre demonstrações financeiras tem diminuído significativamente alguns tipos de custos na pesquisa tributária internacional.

Maydew (2001), por sua vez, faz uma análise crítica da classificação de Shackelford e Shevlin (2001), examinando o escopo do artigo, opinando quanto às principais contribuições e limitações da pesquisa tributária e traçando diversas direções para a pesquisa futura. Maydew (2001) concorda com a maioria das opiniões e análises de Shackelford e Shevlin (2001), mas critica o fato de esses autores, apesar de reconhecerem serem uma área de pesquisa multidisciplinar, terem excluído artigos de economistas e financistas. O autor manifesta preocupação por essa limitação a trabalhos de contadores. Um custo disso é que leva os leitores a uma visão incompleta do quadro atual da pesquisa em um dado tópico. Durante os últimos três anos, por exemplo, treze artigos aparecem no *Journal of Financial Economics* ou no *Journal of Finance* com a palavra *tax* no título. Somente três desses treze são citados por Shackelford e Shevlin (2001). Maydew (2001) refere que os temas tratados nos artigos excluídos eram pertinentes aos assuntos discutidos por esses autores e referem

que a exclusão de artigos de economistas é menos danosa do que os das finanças, pois os economistas tratam muito de questões não tratadas por contadores, tal como a tributação ótima. Em síntese, o autor conclui que a revisão de Shackelford e Shevlin (2001) não é abrangente o suficiente, devendo ser consultados os artigos das revistas de Economia e de Finanças, bem como artigos teóricos e de enfoque comportamental das demais revistas de Contabilidade.

Outro estudo que merece registro é o realizado por Shevlin (1999). Curiosamente, ele apresenta classificação diversa daquela apresentada posteriormente em co-autoria com Shackelford (2001). Para Shevlin (1999), a maioria da pesquisa tributária pode ser classificada em uma das seguintes três áreas, apesar dessas áreas não serem mutuamente exclusivas: política tributária, planejamento tributário e obediência tributária. A pesquisa sobre política tributária é geralmente preocupada com a avaliação dos efeitos e da eficácia de mudanças nas regras tributárias. A política tributária tem vários objetivos, tais como elevar a arrecadação, redistribuir riqueza e estimular a atividade econômica. Dada a meta estabelecida para a regra tributária, pesquisadores podem avaliar *ex post* sua eficácia.

O propósito da pesquisa de política tributária é fornecer informação para os responsáveis pelo estabelecimento de políticas. Ela é descritiva mais do que prescritiva, sendo predominante a abordagem positiva. Essa pesquisa é muito similar em motivação, e freqüentemente no delineamento, às pesquisas examinando mudanças de regras contábeis (por exemplo, reação dos preços das ações a mudanças nas regras contábeis). A pesquisa sobre política tributária tende a ser predominantemente técnica em termos de discussão de regras tributárias, razão pela qual não se vêem muitas pesquisas dessa natureza publicadas nas revistas do *mainstream*, tais como JAR, JAE e TAR. Essa pesquisa pode ser encontrada mais na JATA e na *National Tax Journal* (SHEVLIN, 1999).

Segundo Shevlin (1999), a segunda principal área de pesquisa tributária é a do planejamento tributário, que examina como firmas e indivíduos respondem às regras tributárias ou, alternativamente estabelecido, como as regras

tributárias influenciam as empresas e os indivíduos na condução de suas vidas. Em alguns aspectos, ela é intimamente relacionada à pesquisa de política tributária (muitas das mesmas regras são examinadas), mas a motivação da pesquisa e as questões por si mesmas são diferentes. O pesquisador é menos interessado nas implicações políticas e mais em como as firmas respondem e são influenciadas pelas regras tributárias. A pesquisa empírico-arquivada é dominante aqui. Os vários objetivos de pesquisa de política (elevação da arrecadação, redistribuição de renda e estímulo econômico) conduzem a variações *cross-sectional* e *time-series* nas alíquotas de imposto que se manifestam da seguinte forma:

- A) Diferentes ativos são tributados diferentemente (e. g., capital de terceiros e capital próprio).
- B) O mesmo ativo é tributado diferentemente em mãos diferentes (e. g., indivíduos, empresas e fundos de pensão).
- C) O mesmo ativo é tributado diferentemente em diferentes locais (e. g., Estados de Washington e Califórnia).
- D) O mesmo ativo no mesmo local e no mesmo tipo de forma organizacional pode ser tributado diferentemente (Amazon vs. Microsoft). A primeira tem prejuízos e a segunda lucros, o que leva a diferentes alíquotas marginais.

A pesquisa sobre obediência emprega, em sua maioria, o paradigma do julgamento e tomada de decisão (*judgment and decision-making*), mas também inclui trabalhos analíticos e empíricos. A pesquisa nesta área é preocupada com quais fatores determinam a obediência da legislação tributária. Algumas das questões tratadas incluem os papéis que os preparadores de declaração de renda, que a auditoria do fisco e que as penalidades e a educação desempenham na obediência tributária.

Poterba (2002), por sua vez, descreve vários dos mais importantes avanços na Economia Pública durante as últimas três décadas. Estes incluem uma crescente compreensão teórica dos problemas dos incentivos no delineamento de tributos, uma base expandida de conhecimento sobre como tributos e programas de seguro social afetam as decisões de indivíduos/famílias e o

comportamento das firmas, e um crescente reconhecimento da Economia Política no delineamento de políticas de tributação e gastos. O artigo encerra com várias sugestões de promissoras direções para futuras pesquisas no campo da Economia Pública. Apesar de não se tratar de um estudo que se propõe a classificar a pesquisa em matéria tributária, o autor refere expressamente certos tipos de questões de pesquisa, tais como o impacto dos tributos nas decisões dos contribuintes, que são úteis para o fim de auxiliar na tarefa de criar um quadro abrangente de classificação da pesquisa tributária.

Vuchelen (2000), um dos inúmeros pesquisadores filiados à linha do *Law and Economics*, que pode ser definida como a análise econômica da lei ou do Direito através da aplicação da abordagem da escolha racional a institutos jurídicos, refere uma outra área temática de pesquisa tributária: os aspectos macroeconômicos da tributação, onde são tratadas, segundo o autor, questões relativas à contribuição da tributação nas políticas de estabilização, a restrições orçamentárias, a expectativas dos agentes econômicos quanto à tributação, à relevância da periodicidade da tributação, à tributação e inflação e à tributação em economias fechadas e em economias abertas.

Pelo visto até aqui, pode-se sintetizar enumerando todas as classificações e áreas de pesquisa em matéria tributária referidas pelos autores consultados. Shackelford e Shevlin (2001) classificam a pesquisa tributária empírica em: (1) coordenação de fatores tributários e não-tributários (*tradeoffs*); (2) efeitos dos tributos sobre os preços dos ativos (tributos implícitos); e (3) tributação multijurisdicional. Fazem referência, ainda, à pesquisa legal (*legal research*) e à pesquisa sobre eficiência econômica dos tributos. Maydew (2001) concorda com essa classificação, e faz referência adicional à pesquisa sobre tributação ótima. Shevlin (1999) afirma que a maioria da pesquisa tributária pode ser classificada em: política tributária, planejamento tributário e obediência tributária. Poterba (2002) faz referência à pesquisa sobre o impacto dos tributos nas decisões de indivíduos/famílias e firmas. Vuchelen (2000) trata da pesquisa sobre aspectos macroeconômicos da tributação.

Quadro 1 - Classificação da pesquisa tributária: principais questões

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

Posto esse quadro inicial, adotando-se um método indutivo, procedeu-se a um amplo levantamento da pesquisa tributária publicada em todos os meios disponíveis para tanto com o intuito

de verificar, a partir do conteúdo e objetivos desses estudos, o grau de utilidade e abrangência das áreas referidas no parágrafo anterior na classificação da pesquisa tributária. Os tópicos

disponíveis não se mostraram suficientes para classificar eficazmente todo o material analisado; alguns estudos não encontraram um enquadramento perfeito; outros tinham características mistas, dificultando a classificação. A partir dessas dificuldades, e procurando conciliar as proposições dos estudos anteriores, fruto de exaustiva reflexão sobre o tema, com a visão oriunda do procedimento indutivo adotado, chegou-se ao seguinte quadro de classificação da pesquisa tributária como um todo:

- A) Obediência tributária.
- B) Auditoria e gestão tributária pública.
- C) Impacto dos tributos nas decisões dos contribuintes.
- D) Tributação ótima e eficiência econômica dos tributos.
- E) Aspectos macroeconômicos da tributação.
- F) Pesquisa legal, subdividida em: (1) jurídico-tributária; (2) contabilidade e auditoria tributária; e (3) planejamento tributário.

A partir dessa síntese final da classificação, foi elaborado o Quadro 1, que apresenta as áreas temáticas e resume as principais questões pertinentes a cada uma delas. Essa classificação teve por objetivo, primeiramente, sistematizar a matéria relativa à pesquisa tributária como um todo, procurando dar uma visão única de todos os aspectos que podem ser explorados em relação ao tema, dentro daquela perspectiva interdisciplinar que se constitui em uma das tônicas do presente estudo. Contando com a pertinência e adequação dessa sistematização, pretende-se, também, que ela sirva de base para o desenvolvimento de estudos futuros acerca do tema de uma forma mais autônoma, livre da blindagem disciplinar que tem caracterizado a pesquisa sobre a temática tributária até o presente momento.

A classificação proposta atende satisfatoriamente àqueles critérios referidos por Moles (1971) de exaustividade, especificidade, ausência de ambigüidade, simplicidade operacional e número reduzido de critérios de classificação. Não foi possível satisfazer o requisito do valor dicotomizante, dado que os critérios não se prestaram a por em evidência valores binários: sim ou não. Todos os estudos identificados no

levantamento realizado foram devidamente distribuídos na estrutura classificatória apresentada. Esse levantamento pormenorizado não é apresentado aqui única e exclusivamente por limitações de espaço.

#### 4 CAMINHOS E PERSPECTIVAS FUTURAS

Muito há o que avançar em vários aspectos relacionados aos estudos sobre a matéria tributária. Por exemplo, no campo da teoria da estrutura de capital das empresas e sua relação com a tributação, um aspecto que pode ser aperfeiçoado em trabalhos futuros, embora não seja tarefa fácil, é a estimação das alíquotas marginais a que estão sujeitas as firmas. Isso porque os contribuintes tomam suas decisões de investimento, preço, endividamento, dentre outras, baseados na tributação marginal a que estão sujeitos. Assim, as pesquisas que utilizam alíquotas médias, por exemplo, são passíveis de apresentarem distorções em função de, na maior parte das vezes, esta última ser diferente da alíquota marginal.

A busca desse refinamento esbarra, é claro, na carência de dados detalhados sobre as operações da empresa e os tributos recolhidos, informações que o fisco muitas vezes detém mas não divulga em função de limitações quanto ao sigilo fiscal. Nesse sentido, seria recomendável a evidenciação de informações tributárias juntamente com as demonstrações contábeis publicadas, fato que traria maior transparência ao recolhimento de tributos e permitiria à sociedade em geral estimar a contribuição que a empresa dá para a cobertura dos gastos públicos. Isso permitiria, por outro lado, estudos de maior qualidade por parte dos pesquisadores em geral, e não apenas por agentes do governo, que têm amplo acesso a essas informações.

Tema que também suscita muito debate é o relativo ao dimensionamento da carga tributária das empresas. Afinal, as empresas brasileiras sofrem uma pesada carga tributária ou não? Como dimensionar isso? Alguns estudos freqüentemente são noticiados na imprensa, mas no mais das vezes a metodologia empregada não é das mais rigorosas em termos científicos. Percebe-se claramente o viés relacionado aos interesses das entidades patrocinadoras da pesquisa, quase sempre denunciando uma elevada carga tributária suportada pelo contribuinte brasileiro. Isso

necessariamente não é verdade para todos os contribuintes, uma vez que se sabe que existem certos segmentos que são tributados a alíquotas favorecidas em relação a outros. Possivelmente, essa é uma das causas da distribuição desigual da carga tributária no Brasil. Em resumo, há espaço para muita pesquisa rigorosa nessa área.

No outro pólo da relação (o fisco), muito há o que se fazer também. Diversas medidas têm sido adotadas pelos gestores fazendários com o objetivo de melhorar o desempenho da administração pública no âmbito tributário. Os resultados desses esforços, entretanto, são apenas parcialmente avaliados, uma vez que, também aqui, há uma carência de estudos que se dediquem a mensurar o nível em que as medidas adotadas efetivamente atingiram o resultado esperado. Essas medidas são das mais variadas ordens, tais como anistias, parcelamentos, reestruturação da legislação, modificação de alíquotas, ações ostensivas de fiscalização etc.

O dimensionamento mais acurado do nível de evasão de tributos seria outra grande contribuição que poderia ser buscada através da intensificação da pesquisa nessa área. Várias questões poderiam ser enfrentadas, tais como: quanto é o volume sonogado? Que medidas são mais eficazes para inibir a evasão? Como obter mais adesão do contribuinte? Em quanto poder-se-ia reduzir as alíquotas com o combate à evasão? Como tornar mais eficazes os mecanismos de coação, de modo a reduzir a impunidade e o estímulo à sonegação, que acaba por sobrecarregar os demais contribuintes?

Outra área que revela grande potencial de desenvolvimento diz respeito às escolhas contábeis, o que permite o gerenciamento do lucro dentro de certa discricionariedade por parte das corporações. Um mapeamento mais detalhado dessas possibilidades de escolhas e seu impacto no lucro das empresas forneceria elementos suficientes para subsidiar pesquisas adicionais no sentido de identificar mais claramente as reações dos contribuintes frente a essas possibilidades. Pelo lado do contribuinte, permitiria uma gestão mais eficaz das atividades de planejamento tributário.

Ainda na seara contábil, cabe avançar no debate acerca da interferência das normas tributárias na prática contábil. O modelo originalmente introduzido pelo Decreto-Lei 1.598/77 tinha por princípio um baixo nível de interferência. Mas, o que se viu posteriormente foi uma crescente

proliferação de toda espécie de norma tributária estabelecendo critérios de contabilização para as empresas, e não apenas de apuração dos tributos, muitas vezes em desacordo com os princípios contábeis. A idéia inicial de que os ajustes decorrentes das discrepâncias entre as legislações contábil e fiscal seriam procedidos apenas extracontabilmente foi esquecida, de forma que o fisco passou a determinar como as transações deveriam ser contabilizadas. O desejável seria que as demonstrações contábeis espelhassem adequadamente a situação patrimonial da entidade, independentemente de interesses do fisco, ou seja, a completa independência da contabilidade em relação às normas tributárias.

Por derradeiro, quanto à classificação da pesquisa tributária, trabalhos futuros poderiam desenvolver propostas de estruturação de programas de estudo da matéria tributária dentro dessa perspectiva interdisciplinar, com o intuito de aperfeiçoar a formação profissional dos operadores da área, nas suas mais diversas dimensões e atividades e, a partir daí, fomentar o surgimento de mais uma nova comunidade de pesquisadores trabalhando em prol do desenvolvimento científico da matéria e contribuindo, de uma forma mais eficaz, para a solução de problemas concretos da sociedade organizada.

## REFERÊNCIAS

CHAVES, Mario M. **Complexidade e transdisciplinaridade**: uma abordagem multidimensional do setor de saúde. Disponível em: <<http://www.nc.ufri.br:ftp:complexi.doc>> Acesso em: 09/08/2004.

COSTA NETO, Canrobert. **Ciência e saberes**: tecnologias convencionais e agroecologia. Disponível em: <<http://geocities.yahoo.com.br/holgonsi/>> Acesso em: 09/08/2004.

CUCCIA, Andrew D. *The economics of tax compliance: What do we know and where do we go?* **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 13, p. 81-100, 1994.

HANSSON, Bengt. *Interdisciplinarity: For what purpose?* **Policy Sciences**, Amsterdam, v. 32, n. 4, p. 339-343, Dec. 1999.

HASSELDINE, John; ZHUHONG, Li. *More tax*

*evasion required in new millennium. Crime, Law and Social Change*, Dordrecht, v. 31, n. 2, p. 91-103, 1999.

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

MOLES, Abraham Antoine. **A criação científica**. Tradução Gita K. Guinsburg. São Paulo: Perspectiva Editora da USP, 1971. 292 p.

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

SCHOLES, Myron S. *et al. Taxes and Business Strategy: A planning approach*. 3. ed. Upper Side River: Prentice Hall, 2004. 556 p.

SCHWARTZMAN, Simon. O sentido da interdisciplinaridade. **Novos Estudos CEBRAP**, São Paulo, 32, p. 191-198, mar. 1992.

SERRANO, Alan Índio. **Interdisciplinaridade como integração do conhecimento**. Disponível em : [http://www.helsinki.fi/hum/ibero/xaman/articulos/2004\\_01/interdisciplinaridade.pdf](http://www.helsinki.fi/hum/ibero/xaman/articulos/2004_01/interdisciplinaridade.pdf) Acesso em: 09/08/2004.

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

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

SIQUEIRA, Holgonsi S. Gonçalves. **Interdisciplinaridade, sinônimo de complexidade**. Disponível em: <http://geocities.yahoo.com.br/holgonsi/> Acesso em: 09/08/2004.

SIQUEIRA, Holgonsi S. Gonçalves; PEREIRA, Maria Arleth. **Interdisciplinaridade como superação da fragmentação**. Disponível em: <http://geocities.yahoo.com.br/holgonsi/> Acesso em: 09/08/2004.

SLEMROD, Joel. *Tax from any angle: reflections on multi-disciplinary tax research. National Tax Journal*, Washington, v. 56, n. 1, p. 145-151, Mar. 2003.

VUCHELEN, Jef.. *Taxation: macro aspects. Encyclopedia of Law and Economics*, v. IV, *The Economics of Public and Tax Law*, Cheltenham, Edward Elgar, 2000. Disponível em <http://encyclo.findlaw.com> Acesso em: 30/08/2004.

Encyclopedia of Law and Economics, v. IV, *The Economics of Public and Tax Law*, Cheltenham, Edward Elgar, 2000. Disponível em <http://encyclo.findlaw.com> Acesso em: 30/08/2004.