

OS PARADIGMAS E OS CONSTRUTOS EM CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: Tendências e oportunidades de pesquisa

PARADIGMS AND CONSTRUCTIONS IN TAX ACCOUNTING: Tendencies and research opportunities

Rogiene Batista dos Santos¹
Universidade de São Paulo - FEA/RP
rogienibatista@usp.br

Amaury José Rezende
Universidade de São Paulo - FEA/RP
amauryj@usp.br

RESUMO

O objetivo deste artigo é diagnosticar os paradigmas e os construtos nas pesquisas em contabilidade e tributação. A partir da perspectiva do paradigma interpretativista, foi realizada uma análise dos paradigmas e construtos dos 50 artigos científicos mais citados da base de dados *Web of Science* no período de 1980 a 2017. Para diagnosticar os paradigmas, foi utilizada a metodologia proposta por Lewis e Grimes (1999) e para mapear os construtos partiu-se da metodologia recomendada por Luft e Shields (2003), o que permitiu a construção do mapa conceitual. De acordo com os resultados encontrados, é possível concluir que as pesquisas em contabilidade tributária têm crescido e se consolidado ao longo das últimas décadas e que o paradigma predominante nessas pesquisas é o positivista. Constatou-se que a revista científica que mais publicou pesquisas científicas em *tax avoidance* foi *The Accounting Review*. Foram mapeados 23 construtos utilizados nos artigos analisados. Esse artigo contribui com o avanço da literatura ao apresentar o que se tem estudado em contabilidade tributária. Além disso, a presente pesquisa fornece evidências das tendências e oportunidades de pesquisa nesta área.

Palavras chave: Contabilidade tributária. Paradigmas. Construtos.

ABSTRACT

The purpose of this article is to diagnose paradigms and constructs in accounting and taxation research. From the perspective of the interpretative paradigm, an analysis of the paradigms and constructs of the 50 most cited scientific articles of the Web of Science database was carried out from 1980 to 2017. To diagnose the paradigms, the methodology proposed by Lewis and Grimes (1999) and to map the constructs was based on the methodology recommended by Luft and Shields (2003), which allows the construction of the conceptual map. According to the results found, it is possible to conclude that research in tax accounting has grown and consolidated over the last decades and that the predominant paradigm in these surveys is the positivist. It was found that the scientific journal that most published scientific research in tax avoidance was *The Accounting Review*. Twenty-three constructs used in the analyzed articles were mapped. This paper contributes to the advancement of the literature in presenting what has been studied in tax accounting. In addition, this research provides evidence of tendencies and research opportunities in this area.

Keywords: Tax accounting. Paradigms. Constructions.

¹ Avenida Bandeirantes, 3900 - Vila Monte Alegre, Ribeirão Preto - SP, CEP: 14040-905, Brasil

1. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, as pesquisas em contabilidade tributária, mais especificamente, em *tax avoidance* receberam atenção tanto da academia como dos reguladores e governo. Pesquisas têm mostrado que a prática de *tax avoidance* afeta diretamente a receita tributária dos países. Por exemplo, Kester *et al.* (2014) apontam que o novo estudo da IRS (*Internal Revenue Service*), o qual abrange os anos fiscais de 2008-2010, constatou uma diferença fiscal (elisão fiscal) anual média entre em torno de US \$ 458 bilhões, em comparação com US \$ 450 bilhões no ano fiscal de 2006. Os que não pagam os impostos, em última análise, deslocam a carga fiscal para os que realmente cumprem suas obrigações fiscais.

Apesar dos avanços das pesquisas nas últimas décadas, há muitas perguntas a serem respondidas nesse campo de pesquisa. Assim, diagnosticar e evidenciar os paradigmas e construtos em contabilidade tributária auxiliará na compreensão das pesquisas atuais e das tendências de pesquisas nessa área.

De acordo com Kam (1990), há vários paradigmas que norteiam as pesquisas em contabilidade. Desta forma, pode-se afirmar que a contabilidade é uma ciência multiparadigmática. Sendo assim, faz-se necessário compreender cada um deles e como eles podem ser utilizados de forma adequada nas pesquisas. A teoria de Kam (1990) é que a Teoria Contábil se identifica mais com a orientação paradigmática. Isso porque a contabilidade busca atender as necessidades de informação dos usuários dela.

Um ponto importante, é que as pesquisas iniciais em contabilidade tributária se preocupavam em propor um modelo teórico que explicasse a prática de planejamento tributário. Mas, a partir dos anos 2000 as pesquisas passaram para uma perspectiva empirista de forma a testar a teoria. As pesquisas recentes têm mostrado preocupação a validade e robustez de seus resultados. Assim, métodos empregados têm apresentado maior rigor. De acordo com Martins (2012), essa evolução nos paradigmas em contabilidade é na verdade, um reducionismo paradigmático das pesquisas em que é caracterizado pela dicotomia positivo-normativo.

Na primeira etapa da presente pesquisa foi utilizada a metodologia de revisão multiparadigmática por agrupamento, proposta por Lewis e Grimes (1999). Foram analisadas as 50 publicações científicas mais citadas na *Web of Science* no período de 1980 a 2017 sobre *tax avoidance*. Na segunda etapa, foi construído um mapa conceitual, com base na metodologia sugerida por Luft e Shields (2003). Assim, foi possível identificar os construtos utilizados nas pesquisas em contabilidade tributária. O que permitiu compreender: 1) O que é pesquisado; e 2) as relações causais propostas nas pesquisas em contabilidade tributária. Além disso, foi

possível ter contato com o estado da arte das pesquisas em *tax avoidance*. Por fim, foram apresentadas algumas perguntas que ainda não foram respondidas. Portanto, serão apresentadas tendências e oportunidades de pesquisa em contabilidade tributária. Esta pesquisa se justifica pela necessidade de compreender as tendências e oportunidades neste campo de pesquisa que está em ascensão.

No próximo capítulo, será apresentado como os paradigmas evoluíram nas pesquisas em contabilidade e tributação. Assim, será possível compreender com maior profundidade as pesquisas atuais e contemplar oportunidades de pesquisas futuras.

2. EVOLUÇÃO DOS PARADIGMAS NAS PESQUISAS EM CONTABILIDADE E TRIBUTAÇÃO

Mott e Sanches (2017) fazem um breve resumo da evolução das pesquisas em contabilidade. A contabilidade foi criada para satisfazer a administração. Depois, ela evoluiu de uma técnica atórica, em que se buscava registrar as transações financeiras; em seguida passou a ser o centro para o desenvolvimento do capital socializado. A partir dos anos 60, muitas pesquisas passaram a pesquisar sobre a relação entre o agente e o principal, teoria da agência. Passando assim, a se preocupar com os aspectos sociais. Segundo Willmott (1983), a contabilidade é uma prática social diária. Assim sendo, a contabilidade se debruça em estudar fenômenos sociais.

Mas, o que é paradigma? De acordo com Kuhn (1996) paradigma é uma explicação científica para o acontecimento de um evento. O paradigma não é estático, ele progride por meio de refutações. As explicações fornecidas por um paradigma são válidas por um período de tempo.

Faz sentido que os paradigmas em contabilidade evoluam de forma a acompanhar o avanço da ciência. Mott e Sanches (2017) afirmam que uma mudança de paradigma na ciência contábil foi vivenciada no Brasil quando houve o abandono da compreensão como uma disciplina aplicada das ciências sociais, orientada por leis sobre o que deve (ou não deve) ser feito, de forma objetiva, para a adoção das IFRS, a qual é orientada por princípios gerais, abrangentes, guiados por uma estrutura conceitual.

Mais especificamente na área de contabilidade tributária, a mudança de paradigma foi percebida com o advento da norma FIN 48 a qual orienta as empresas na avaliação de sua posição fiscal. O primeiro passo é o reconhecimento: a empresa verifica o nível de certeza da posição fiscal. Ou seja, se é mais provável ou não. Se for provável, a empresa deve reconhecer

a reserva fiscal. Essa reserva está sujeita à verificação da autoridade fiscal. O segundo passo é a mensuração: se a posição fiscal é provável, ela deve ser mensurada de forma a determinar o valor dessa posição fiscal a ser reconhecida nas demonstrações financeiras.

2.1 Premissas dos paradigmas em contabilidade

Para entender os paradigmas que norteiam a contabilidade tributária, faz-se necessário compreender as premissas filosóficas subjacentes a esses paradigmas. De acordo com Myers (2013), as pesquisas científicas devem ter como base essas premissas filosóficas sobre como se observa o mundo (ontologia) e como o conhecimento pode ser acessado (epistemologia).

De acordo com Rosenberg (2012), ontologia é uma lista dos tipos de coisas que existem na realidade, outros objetos podem ser aceitos - propriedades independentes de coisas, denominados "universais". Por outro lado, a epistemologia é a parte da filosofia que examina a natureza e a extensão do conhecimento.

Martins (2012) enfatiza cinco paradigmas filosóficos utilizados nas pesquisas em contabilidade: positivismo, interpretativismo, teoria crítica, pós-modernismos e pós-estruturalismo. Já Gephart (1999) afirma que na contabilidade contemporânea existem três paradigmas proeminentes: positivismo, interpretativismo e pós-modernismo crítico. Mais recentemente, Myers (2013) seguiu essa mesma linha de definição dos paradigmas. Kam (1990) adicionou outra perspectiva paradigmática: a normativista.

De acordo com Fülbier e Sellhorn (2006), apesar de não ser simples identificar como a pesquisa contábil começou, as evidências mostram que as origens parecem estar na abordagem normativa, na Alemanha, onde teorias de contabilidade se desenvolveram no final do Século XIX e início do Século XX. Assim, o objetivo da contabilidade na perspectiva desse paradigma, era com questões normativas relacionadas com o que deveria constar nas demonstrações financeiras e como os elementos deveriam ser avaliados. Portanto, havia preocupação com a normatização, padronização e estabelecimento de princípios.

A Tabela 1 resume, de forma comparativa, os quatro paradigmas, seus principais componentes e características.

Tabela 1. Características e componentes dos paradigmas

Paradigmas	Normativismo	Positivismo	Interpretativismo	Crítica
Objetivo	Prescrição	Predição e explicação	Entendimento (contextualizado)	Mudança
Intenções principais	Prescrever o que fazer	Testar teorias e hipóteses	Construir teorias	Explorar
Atividade	Descrição/instrução	Redução	Interpretação	Intervenção
Premissa ontológica	Realismo	Realismo	Relativismo	Relativismo e idealismo
Premissa epistemológica	Objetivismo	Objetivismo	Construcionismo	Construcionismo e subjetivismo
Abordagens de pesquisa	Qualitativa	Quantitativa	Qualitativa	Qualitativa (ensaio teóricos, pesquisa-ação)
Conhecimento	Técnico	Técnico e prático	Prático	Emancipatório
Foco da questão de pesquisa em contabilidade	Saber se deve ou não ser utilizada uma norma, o quanto ela é aplicada (níveis de <i>disclosure</i> por exemplo).	Buscar relação entre variáveis contábeis ou variáveis contábeis com de outras naturezas (econômica, porte, por exemplo).	Conhecer/compreender como é aplicada determinada prática.	A partir do conhecimento/compreensão do objeto de estudo avança para o questionamento sobre o que foi observado e promove discussão crítica-construtiva.

Fonte: Mott e Sanches (2017)

Ao longo das últimas décadas, houve um crescimento na utilização da abordagem positiva em detrimento da abordagem normativa nas pesquisas científicas na área de contabilidade, processo esse, que teve início nos primeiros anos do Século XXI e ainda está em vigor. Watts e Zimmerman (1986) buscaram sistematizar a abordagem positiva nas pesquisas em contabilidade. Eles afirmam que o objetivo da teoria contábil é explicar e prever a prática contábil. Ou seja, explicar no sentido de apresentar as razões para as práticas observadas; e prever no sentido de antecipar fenômenos contábeis não observados, sendo que essas previsões podem ser testadas. Essa visão de teoria é denominada **teoria positiva** para distingui-la das prescrições e argumentos normativos.

Em seguida, dois paradigmas emergem na contabilidade: o interpretativista e o crítico. A objetividade dá lugar à subjetividade, promovendo assim, mudança também na

epistemologia, pois nesses dois paradigmas entende-se que a existência da realidade se dá pela interação objeto-sujeito (MARTINS, 2012).

Mendonça Neto (2007) afirma que grande parte dos autores na década de 1990 passou a dedicar-se à pesquisa histórica em contabilidade, desenvolvendo, assim, um campo que ficou conhecido como contabilidade crítica. Esses autores passaram a divulgar seus trabalhos basicamente em três periódicos: *Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ)*, *Accounting, Organization and Society (AOS)* e *Critical Perspectives on Accounting (CPA)*.

De forma a relacionar os construtos de contabilidade tributária apresentaremos a seguir o *framework* do *tax avoidance*.

2.2 Framework conceitual do *tax avoidance*

As pesquisas empíricas em contabilidade tributária têm a dificuldade de ter uma definição única para planejamento tributário e com frequência as variáveis são definidas como elisão fiscal ou agressividade fiscal (HANLON & HEITZMAN, 2010).

Alguns pesquisadores consideram que os termos utilizados nas pesquisas em contabilidade tributária expressam essencialmente o mesmo construto. Portanto, eles são intercambiáveis. Assim, pode-se escolher o termo de acordo com um contexto de pesquisa específico (BALAKRISHNAN, BLOUIN & GUAY, 2012).

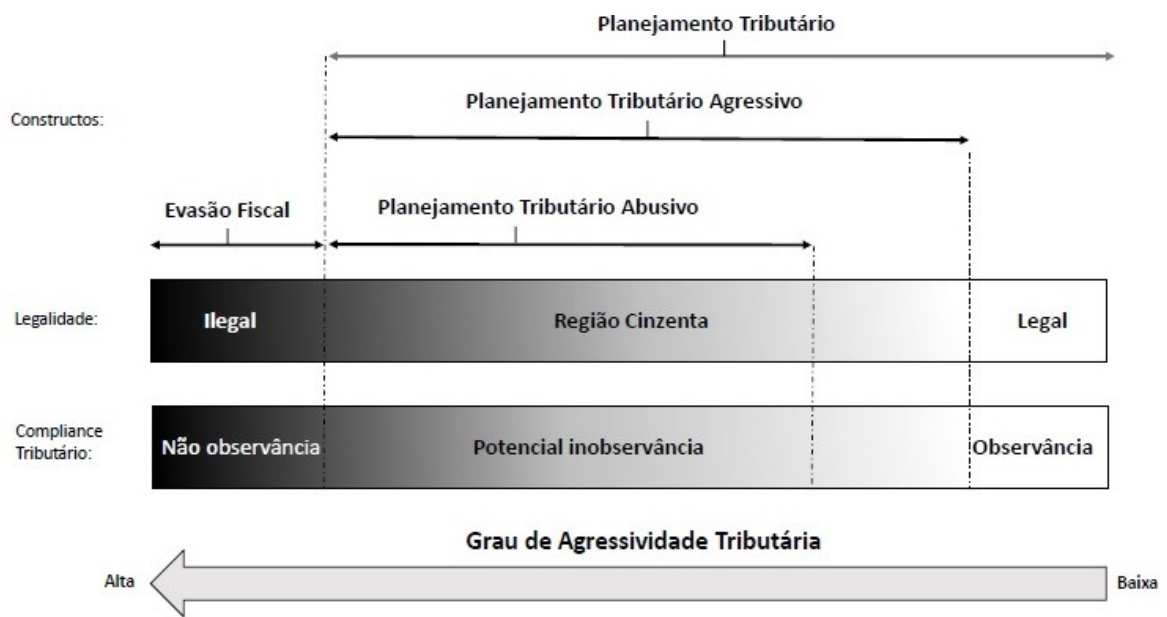
Os termos mais utilizados nas pesquisas empíricas em contabilidade tributária são:

- a) ***Tax planning* (Planejamento tributário):** de acordo com Lietz (2013), esse é um conceito que abarca todas as demais definições. Esse termo refere-se ao planejamento fiscal corporativo. Aqui estão todos os custos fiscais (explícitos e implícitos).
- b) ***Tax avoidance* (Planejamento tributário agressivo):** é definido como a redução dos custos fiscais explícitos. Dyreng *et al.* (2008) e Hanlon e Heitzman (2010) realizaram pesquisas iniciais que trouxeram essa definição.
- c) ***Tax aggressiveness* (Planejamento tributário agressivo):** é entendido como um planejamento tributário que se aproxima do limite legal. Assim, tal planejamento é mais difícil de ter suporte legal. Portanto, expressa maior risco à empresa (LIETZ, 2013).
- d) ***Tax evasion* (Evasão Fiscal):** Segundo Lietz (2013), a característica fundamental da evasão fiscal é a sua ilegalidade clara. Assim, quando uma empresa pratica tal planejamento tributário ela está deliberadamente disposta a fraudar.

- e) **Tax sheltering**: algumas pesquisas têm estudados *tax sheltering* (abrigo / paraíso fiscal). Esse termo está ligado à evasão de impostos. Desta forma, algumas empresas decidem realizar transações em países classificados como paraísos fiscais de forma a diminuir seus custos.

A Figura 1 ilustra esses conceitos e como eles estão relacionados.

Figura 1. Framework conceitual do planejamento tributário



Fonte: Martinez (2017)

Após discutir acerca da evolução dos paradigmas nas pesquisas em contabilidade e tributação e dos conceitos utilizados nas pesquisas empíricas em contabilidade tributária, o próximo capítulo apresentará os aspectos metodológicos da presente pesquisa de forma a atingir seus objetivos.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

O presente capítulo tem como finalidade apresentar o planejamento metodológico desta pesquisa e os passos dados para o alcance dos objetivos estabelecidos. O processo metodológico da presente pesquisa foi dividido em duas etapas. Na primeira, com o objetivo de diagnosticar os paradigmas nas pesquisas em contabilidade tributária, seguiu-se a metodologia proposta por Lewis e Grimes (1999). Na segunda etapa, aplicou-se a metodologia sugerida por Luft e Shields (2003) de forma a mapear os construtos utilizados nas pesquisas nessa área de pesquisa. Ambas as análises foram realizadas nos 50 artigos mais citados na base *Web of*

Science no período de 1980 a 2017 sobre *tax avoidance*. Exposto isso, a subseção a seguir apresentará uma revisão paradigmática.

3.1 Revisão multiparadigmática

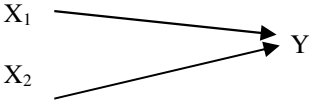
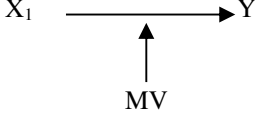
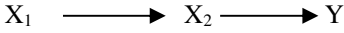
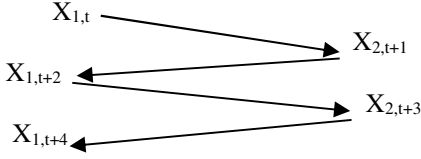
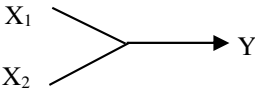
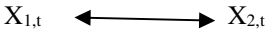
Esta subseção tem por objetivo realizar uma revisão dos paradigmas nas pesquisas em contabilidade e tributação. De acordo com Lewis e Grimes (1999) há três abordagens distintas identificadas nas pesquisas multiparadigmáticas: 1) revisão multiparadigmática; 2) pesquisa multiparadigmática; e 3) construção de teoria por metaparadigmas. Segundo os autores, existem duas técnicas aplicáveis à revisão multiparadigmática: a) por agrupamento (em conjuntos) para fins de elucidar e agrupar as abordagens que seguem premissas filosóficas diferentes - *paradigm bracketing*; e b) ligações, identificando pontes ou zonas de transição nestas diferentes premissas abordadas - *paradigm bridging*.

A presente pesquisa foi realizada a partir da revisão multiparadigmática dos artigos selecionados. Por meio da análise individual, buscou-se classificar cada um deles de acordo com o paradigma dominante apresentado na pesquisa, com base nos paradigmas sumarizados na Tabela 1. Na análise individual dos artigos buscou-se compreender: a) o problema de pesquisa; b) a teoria utilizada; c) o objetivo da pesquisa; d) a conclusão obtida; e e) os construtos utilizados. Desta forma, seguindo a técnica de agrupamento, agrupou-se os artigos de acordo com os paradigmas predominantes nas pesquisas em contabilidade tributária. A próxima subseção apresentará a metodologia utilizada para a construção do mapa conceitual.

3.2 Mapa conceitual

Com o objetivo de verificar os construtos utilizados nas pesquisas do estado da arte em contabilidade tributária, aplicou-se a metodologia de mapeamento conceitual proposta por Luft e Shields (2003). Assim, verificou-se as relações causais propostas nos artigos analisados e como os construtos foram operacionalizados de forma a construir um mapa conceitual das pesquisas da fronteira do conhecimento em contabilidade tributária.

Tabela 2. Modelos causais

<p>Painel A. Modelo Aditivo</p>  <pre> graph LR X1 --> Y X2 --> Y </pre>	<p>Painel D. Modelo Moderador</p>  <pre> graph LR X1 --> Y MV --> XY </pre>
<p>Painel B. Modelo Interveniante</p>  <pre> graph LR X1 --> X2 X2 --> Y </pre>	<p>Painel E. Modelo Cíclico</p>  <pre> graph LR X1t["X1,t"] --> X2t1["X2,t+1"] X2t1 --> X1t2["X1,t+2"] X1t2 --> X2t3["X2,t+3"] X2t3 --> X1t4["X1,t+4"] X1t4 --> X2t1 </pre>
<p>Painel C. Modelo Independente</p>  <pre> graph LR X1 --> Y X2 --> Y </pre>	<p>Painel F. Modelo Não Recursivo Recíproco</p>  <pre> graph LR X1t["X1,t"] <--> X2t["X2,t"] </pre>

Fonte: Luft e Shields (2003)

Exposto isso, a subseção a seguir apresentará o desenho da amostra.

3.3 Composição da amostra

A amostra desta pesquisa foi composta pelos 50 artigos mais citados na base de dados *Web of Science* no período de 1980 a 2017. A escolha dos 50 artigos mais citados se justifica pela capacidade de operacionalizar essa pesquisa e também porque compreende-se que a amostra dos 50 artigos mais citados representa a população de todos os artigos na área de contabilidade. A escolha dessa base se justifica porque a *Clarivate Analytics* é líder mundial no fornecimento de informações bibliográficas científicas e citações. Ela é responsável pela base *Web of Science*, uma base indexada e que cobre cerca de 16.959 revistas científicas. Chadegani *et al.* (2013) afirmam que a *Web of Science* é uma das mais extensas bases de dados científicos reconhecida internacionalmente. Para a análise bibliométrica, foi utilizado o *software* HistCite.

Em seguida, utilizou-se palavras-chave de forma a buscar os artigos publicados na área de contabilidade tributária. Tendo em vista que o foco desta pesquisa é *tax avoidance*, utilizou-se as seguintes palavras-chave: “*tax avoidance and accountig*” contidas no resumo, título ou palavras-chave. O período de análise se justifica porque ele compreende o antes e depois da norma FIN 48. Essa busca retornou com 145 artigos. Porém, foram analisados os 50 artigos mais citados. Desses artigos, oito foram excluídos por não estarem dentro do escopo desta pesquisa. Ou seja, houveram alguns artigos que estavam no conjunto dos 50 artigos mais citados, porém, eles eram artigos analíticos ou de revisão de literatura. Por exemplo, o artigo de Hanlon e Heitzman (2008) é um dos artigos mais citados, mas ele não fez parte da amostra

por ser um artigo de revisão de literatura. A amostra final é composta por 42 artigos. A Tabela 3 sumariza a composição da amostra.

Tabela 3. Composição da amostra

Quantidade inicial de artigos da amostra	50
Exclusões	-8
Amostra final	42

Fonte: Elaborada pelos autores.

O capítulo a seguir apresentará os resultados da presente pesquisa.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo tem por objetivo apresentar os resultados encontrados a partir da análise dos dados. A revista científica que mais publicou artigos na área de *tax avoidance* nos últimos 37 anos foi o *The Accounting Review* (19% dos artigos analisados). O paradigma predominante nas pesquisas analisadas foi o positivista. Além disso, foi possível constatar que os métodos utilizados nessas pesquisas foram: Regressão, Dados em painel, Logit, *Propensity Score Matching* e *Survey*. Um ponto a se destacar é que essas pesquisas se preocuparam com a robustez de seus resultados. Por exemplo, a pesquisa de Hoopes, Mescall e Pittmanm (2012) utilizaram variáveis instrumentais para controlar a endogeneidade.

A Tabela 4 apresenta os artigos agrupados por paradigma e por ordem cronológica.

Tabela 4. Paradigmas de Pesquisa nas publicações mais citadas sobre *tax avoidance* (Período 1980-2017)

Paradigma de pesquisa	Autor; Ano de publicação	Título	Revista científica	Metodologia de pesquisa
Normativo	Greenberg (1984)	Avoiding tax avoidance - a (repeated) game-theoretic approach	Journal of Accounting and Economics	Modelo teórico
	Kohn (1992)	Pigouvian Taxation, Risk Aversion, and Avoidance	Public Finance Review	Modelo teórico
	Feldstein (1995)	Tax avoidance and the deadweight loss of the income tax	Review of Economics and Statistics	Modelo teórico
	Kopczuk (2001)	Redistribution when avoidance behavior is heterogeneous	Journal of Public Economics	Modelo teórico
	Cai & Liu (2009)	Competition and Corporate Tax Avoidance: Evidence from Chinese Industrial Firms	Economic Journal	Modelo teórico e Regressão
	Hong & Smart (2010)	In praise of tax havens: International tax planning and foreign direct investment	European Economic Review	Modelo teórico

Continua

Continuação

Paradigma de pesquisa	Autor; Ano de publicação	Título	Revista científica	Metodologia de pesquisa
Normativo	Lipatov (2012)	Corporate tax evasion: The case for specialists	Journal of Economic Behavior & Organization	Modelo teórico
Positivista	Gordon & Nielsen (1997)	Tax evasion in an open economy: Value-added vs. income taxation	Journal of Public Economics	Regressão
	Erard & Ho (2001)	Searching for ghosts: who are the nonfilers and how much tax do they owe?	Journal of Public Economics	Survey e regressão em dois estágios
	Rego (2003)	Tax-avoidance activities of US multinational corporations	Contemporary Accounting Research	Regressão
	Bartelsman & Beetsma (2003)	Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries	Journal of Public Economics	Regressão
	Parker (2003)	Does tax evasion affect occupational choice?	Oxford Bulletin of Economics and Statistics	Survey
	Barbera & Odean (2004)	Are individual investors tax savvy? Evidence from retail and discount brokerage accounts	Journal of Public Economics	Modelo teórico
	Slemrod (2004)	The economics of corporate tax selfishness	National Tax Journal	Modelo teórico
	Desai & Dharmapala (2006)	Corporate tax avoidance and high-powered incentives	Journal of Financial Economics	Regressão
	Goerke (2008)	Tax overpayments, tax evasion, and book-tax differences	Journal of Public Economic Theory	Regressão
	Choi; Lee & Jun (2008)	The Provision of Tax Services by Incumbent Auditors and Earnings Management: Evidence from Korea	Journal of International Financial Management & Accounting	Regressão
	Dyreg & Lindsey (2008)	Using Financial Accounting Data to Examine the Effect of Foreign Operations Located in Tax Havens and Other Countries on US Multinational Firms' Tax Rates	Journal of Accounting Research	Regressão
	Onji & Vera (2008)	Tax Law Asymmetries and Income Shifting: Evidence from Japanese Capital Keiretsu	Journal of Economic Analysis & Policy	Regressão
	Dyreg; Hanlon & Maydew (2008)	Long-run corporate tax avoidance	The Accounting Review	Regressão
	Hanlon & Maydew (2009)	Book-Tax Conformity: Implications for Multinational Firms	National Tax Journal	Regressão e Simulações

Continua

Continuação

Paradigma de pesquisa	Autor; Ano de publicação	Título	Revista científica	Metodologia de pesquisa
Positivista	Wilson (2009)	An Examination of Corporate Tax Shelter Participants	The Accounting Review	Regressão
	Desai & Dharmapala (2009)	Corporate Tax Avoidance and Firm Value	Review of Economics and Statistics	Regressão
	Chen; Cheng & Shevlin (2010)	Are family firms more tax aggressive than non-family firms?	Journal of Financial Economics	Regressão
	Dyreg; Hanlon & Maydew (2010)	The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance	The Accounting Review	Survey
	Minnick & Noga (2010)	Do corporate governance characteristics influence tax management?	Journal of Corporate Finance	Regressão e GMM
	Kim; Li & Zhang (2011)	Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis	Journal of Financial Economics	Regressão
	Hoopes; Mescall & Pittman (2012)	Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance?	The Accounting Review	Regressões com variáveis instrumentais e Dados em painel
	McGuire; Omer & Wang (2012)	Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?	The Accounting Review	Regressão
	Rego & Wilson (2012)	Equity Risk Incentives and Corporate Tax Aggressiveness	Journal of Accounting Research	Regressão
	Armstrong; Blouin & Larcker (2012)	The incentives for tax planning	Journal of Accounting and Economics	Regressão
	Cheng; Huang; Li & Stanfield (2012)	The Effect of Hedge Fund Activism on Corporate Tax Avoidance	The Accounting Review	Regressão e Propensity Score Matching
	Lennox; Lisowsky & Pittman (2013)	Tax Aggressiveness and Accounting Fraud	Journal of Accounting Research	Regressão e Propensity Score Matching
	Hope; Ma & Thomas (2013)	Tax avoidance and geographic earnings disclosure	Journal of Accounting and Economics	Regressão
	Hoi; Wu & Zhang (2013)	Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated with Tax Avoidance? Evidence from Irresponsible CSR Activities	The Accounting Review	Regressão Regressão e Logit

Continua

Continuação

Paradigma de pesquisa	Autor; Ano de publicação	Título	Revista científica	Metodologia de pesquisa
Positivista	Graham; Hanlon; Shevlin & Shroff (2014)	Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field	The Accounting Review	Survey
	Doyle; Frecknall-Hughes; & Summers (2014)	Ethics in Tax Practice: A Study of the Effect of Practitioner Firm Size	Journal of Business Ethics	Entrevistas
	Hasan; Hoi; Wu & Zhang (2014)	Beauty is in the eye of the beholder: The effect of corporate tax avoidance on the cost of bank loans	Journal of Financial Economics	Quase-experimento
	Armstrong; Blouin; Jagolinzer & Larcker (2015)	Corporate governance, incentives, and tax avoidance	Journal of Health Economics	Regressão quantílica
Interpretativista	Frischmann; Shevlin & Wilson (2008)	Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits	Journal of Accounting and Economics	Regressão
	Lisowsky; Robinson & Schmidt (2013)	Do Publicly Disclosed Tax Reserves Tell Us About Privately Disclosed Tax Shelter Activity?	Journal of Accounting Research	Regressão
Crítico	Gracia & Oats (2012)	Boundary work and tax regulation: A Bourdieusian view	Accounting, Organizations and Society	Discussão teórica

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 5 apresenta um resumo da revisão multiparadigmática por ano e por paradigma. É possível verificar que a primeira pesquisa na área de *tax avoidance* foi publicada em 1984. Além disso, constata-se as seguintes proporções: artigos normativos – 17%; artigos positivistas – 76%; artigos interpretativistas – 5%; e críticos – 2%. Portanto, a maior parte dos principais artigos na área de contabilidade tributária foi composta por artigos que testaram a teoria (positivistas) e artigos normativos. Destaca-se que a pesquisa interpretativista e crítica só se apresenta a partir de 2008 por ser um paradigma de pesquisa que está se iniciando, mas que tem se mostrado promissor.

Não foi possível identificar mudanças significativas nos paradigmas das pesquisas sobre *tax avoidance*, permanece a dicotomia positiva-normativa. Constata-se que as pesquisas mais citadas foram publicadas em 2008 e 2012. Tendo em vista que as normas fiscais estão

cada vez exigindo mais informações fiscais das empresas, é possível que o volume de pesquisas em contabilidade tributária aumente nos próximos anos.

Tabela 5. Resumo da revisão multiparadigmática por ano e paradigma.

Ano de publicação	Paradigma				Total de geral
	Normativo	Positivista	Interpretativista	Crítico	
1984	1				1
1992	1				1
1995	1				1
1997		1			1
2001	1	1			2
2003		3			3
2004		2			2
2006		1			1
2008		5	1		6
2009	1	3			4
2010	1	3			4
2011		1			1
2012	1	5		1	7
2013		3	1		4
2014		3			3
2015		1			1
Total geral	7	32	2	1	42

Fonte: Elaborada pelos autores

A segunda etapa da análise dos resultados buscou compreender o que tem sido pesquisado em contabilidade tributária e quais as relações causais dos construtos propostas nos artigos. As pesquisas iniciais em contabilidade tributária buscaram por meio de modelos teóricos compreender como a prática de *tax avoidance* (planejamento tributário) ocorria e quais os parâmetros que influenciavam tal prática. Depois as pesquisas passaram a testar as teorias por meio de métodos econométricos.

As questões de pesquisa mais investigadas e publicadas no período de 1980 a 2017 foram: como que a probabilidade de auditoria afeta o *tax avoidance*; como que a aversão ao risco influencia o *tax avoidance*; os efeitos das transações em paraísos fiscais na economia tributária dos países; como que a remuneração aos executivos (relação de agência) afeta o *tax avoidance*; o efeito do *disclosure* na prática de *tax avoidance*; o efeito dos custos reputacionais dos executivos na prática de *tax avoidance*; o impacto da prática de planejamento tributário no valor da firma; o efeito da governança corporativa na decisão de *tax avoidance* e a influência da responsabilidade social na prática de *tax avoidance*.

Quanto às relações causais propostas nas pesquisas analisadas, pode-se verificar que 2,4% das pesquisas apresentam uma relação causal interveniente; 9,5% relação moderada e 88,1% das pesquisas sugeriram uma relação aditiva. Compreender as relações causais propostas nos artigos mais citados auxilia aos recém pesquisadores a buscarem explorar outras relações causais entre os construtos. Além disso, o mapeamento das relações causais propostas nos artigos analisados foi importante para a construção do mapa das relações entre os construtos. Isso auxilia na compreensão das questões de pesquisa estudadas nos artigos mais citados na área de contabilidade tributária.

A Tabela 6 apresenta um resumo dessas relações causais, tanto por ano quanto geral.

Tabela 6. Relação causal nas pesquisas em contabilidade tributária

Ano de publicação	Relação causal						Total de geral
	Aditiva	Interveniente	Independente	Moderadora	Recursiva cíclica	Não recursiva recíproca	
1984	1						1
1992	1						1
1995	1						1
1997	1						1
2001	2						2
2003	3						3
2004	2						2
2006				1			1
2008	5	1					6
2009	3			1			4
2010	3			1			4
2011	1						1
2012	6			1			7
2013	4						4
2014	3						3
2015	1						1
Total geral	37	1	0	4	0	0	42

Fonte: Elaborada pelos autores

As relações causais mapeadas levaram a identificação de 23 construtos utilizados nas pesquisas analisadas. A Tabela 7 apresenta esses construtos. O mapa conceitual mostra as quatro teorias utilizadas nessas pesquisas: Teoria dos jogos; Teoria da utilidade; Teoria da tributação e Teoria da agência.

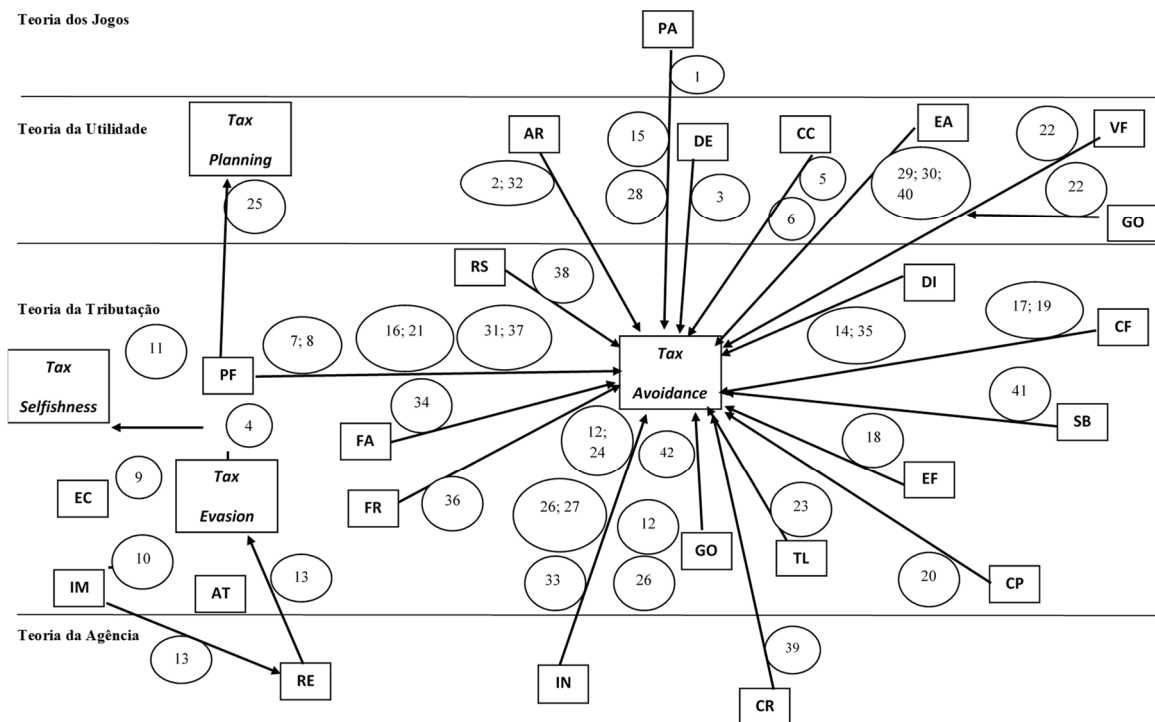
Tabela 7. Legenda dos construtos

Item	Sigla	Construtos	Quantidade de artigos que utilizaram esse construto
1	AR	Aversão ao Risco	2
2	AT	Alocação de Títulos	1
3	CC	Características do Contribuinte	2
4	CF	Conformidade Fiscal	2
5	CP	Competição	1
6	CR	Custos Reputacionais	1
7	DE	Deduções e Exclusões	1
8	DI	Disclosure	2
9	EA	<i>Expertise</i> da Auditoria	3
10	EC	Escolhas Ocupacionais	1
11	EF	Empresas Familiares	1
12	FA	<i>Fund Activits</i>	1
13	GO	Governança Corporativa	3
14	FR	Fraude	1
15	IM	Impostos	2
16	IN	Incentivos	1
17	PA	Probabilidade de Auditoria	3
18	PF	Paraísos Fiscais	7
19	RE	Remuneração	1
20	RS	Responsabilidade Social	1
21	SB	<i>Spread</i> Bancário	1
22	TL	Taxa de Longo Prazo	1
23	VF	Valor da firma	1

Fonte: Elaborada pelos autores

As 42 pesquisas analisadas estão representadas na Figura 2. Para auxiliar na compreensão desse mapa, a Tabela 8 apresenta a numeração dessas pesquisas no referido mapa.

Figura 2. Mapeamento dos construtos nas pesquisas em contabilidade tributária



Fonte: Elaborada pelos autores

Tabela 8. Numeração das pesquisas representadas no mapa

Item	Pesquisa	Item	Pesquisa
1	Greenberg (1984)	22	Desai & Dharmapala (2009)
2	Kohn (1992)	23	Chen; Chen; Cheng & Shevlin (2010)
3	Feldstein (1995)	24	Dyreng; Hanlon & Maydew (2010)
4	Gordon & Nielsen (1997)	25	Hong & Smart (2010)
5	Erard & Ho (2001)	26	Minnick & Noga (2010)
6	Kopczuk (2001)	27	Kim; Li & Zhang (2011)
7	Rego (2003)	28	Hoopes; Mescall & Pittman (2012)
8	Bartelsman & Beetsma (2003)	29	Lipatov (2012)
9	Parker (2003)	30	McGuire; Omer & Wang (2012)
10	Barbera & Odean (2004)	31	Gracia & Oats (2012)
11	Slemrod (2004)	32	Rego & Wilson (2012)
12	Desai & Dharmapala (2006)	33	Armstrong; Blouin & Larcker (2012)
13	Goerke (2008)	34	Cheng; Huang; Li & Stanfield (2012)
14	Frischmann; Shevlin & Wilson (2008)	35	Lisowsky; Robinson & Schmidt (2013)
15	Choi; Lee & Jun (2008)	36	Doyle; Frecknall-Hughes; & Summers (2014)
16	Dyreng & Lindsey (2008)	37	Hope; Ma & Thomas (2013)
17	Onji & Vera (2008)	38	Hoi; Wu & Zhang (2013)
18	Dyreng; Hanlon & Maydew (2008)	39	Graham; Hanlon; Shevlin & Shroff (2014)
19	Hanlon & Maydew (2009)	40	Lennox; Lisowsky & Pittman (2013)
20	Cai & Liu (2009)	41	Hasan; Hoi; Wu & Zhang (2014)
21	Wilson (2009)	42	Armstrong; Blouin; Jagolinzer & Larcker (2015)

Fonte: Elaborada pelos autores

Neste capítulo foram apresentados os resultados desta pesquisa de forma a evidenciar como as pesquisas em contabilidade tributária tem evoluído desde 1980 a 2017. A partir dos resultados obtidos foi possível compreender quais as revistas científicas têm maior aderência às pesquisas em contabilidade tributária, os métodos utilizados nos artigos mais citados, os paradigmas que norteiam estas pesquisas, as relações causais propostas pelos autores e as teorias que dão base a estas pesquisas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As pesquisas em contabilidade tributária publicadas nas últimas décadas contribuíram para maior compreensão de como os impostos afetam o comportamento econômico e como a prática *tax avoidance* afeta a receita tributária dos países. De acordo com a análise dos 42 artigos mais citados na base de dados *Web of Science* no período de 1980 a 2017, as pesquisas em contabilidade e tributação se debruçaram em investigar: como que a probabilidade de auditoria afeta o *tax avoidance*; como a aversão ao risco influencia o *tax avoidance*; os efeitos das transações em paraísos fiscais na economia tributária dos países; como que a remuneração aos executivos (relação de agência) afeta o *tax avoidance*; o efeito do *disclosure* na prática de *tax avoidance*; o efeito dos custos reputacionais dos executivos na prática de *tax avoidance*; o impacto da prática de planejamento tributário no valor da firma; o efeito da governança corporativa na decisão de *tax avoidance*; e a influência da responsabilidade social na prática de *tax avoidance*. Tendo em vista que contabilidade tributária é multidisciplinar (Hanlon & Heitzman, 2010), encoraja-se que os pesquisadores façam conexões com outras áreas, tais como economia, direito e finanças.

O paradigma predominante nessas pesquisas em contabilidade tributária é o positivista. Porém, há espaço para o avanço das pesquisas no paradigma crítico. O método mais utilizado foi o de regressão multivariada modelo *Ordinary Least Squares* (OLS). Algumas pesquisas, inclusive, têm mostrado preocupação com a robustez dos resultados e com o problema de endogeneidade. Constatou-se também que o periódico que mais publicou pesquisas científicas em *tax avoidance* foi *The Accounting Review*. A relação causal mais proposta nessas pesquisas foi a aditiva. Assim, pode-se inferir que há oportunidades de explorar outras relações causais nas pesquisas em contabilidade tributária. Isso porque a relação causal aditiva é um tipo de relação causal mais intuitiva de se propor. Porém, há o desafio de pensar e propor outras relações causais entre os construtos. Foram constados 23 construtos utilizados nas principais pesquisas em contabilidade tributária. As quatro teorias utilizadas nessas

pesquisas foram: Teoria dos jogos; Teoria da utilidade; Teoria da tributação e Teoria da agência. A identificação dos construtos e base teórica evidencia como as pesquisas em contabilidade tributária são pensadas e operacionalizadas.

É possível identificar algumas oportunidades de pesquisa em contabilidade tributária. Hanlon e Heitzman (2010) fizeram algumas sugestões de pesquisas futuras, porém algumas perguntas ainda permanecem. Assim, algumas oportunidades de pesquisa seriam: 1) Compreender como os gestores equilibram os incentivos fiscais com os incentivos de disclosure, pois compreender essa questão pode trazer evidências acerca da eficácia da política tributária; 2) Investigar como a divulgação pública de informações fiscais afeta o comportamento das empresas, seus concorrentes e estado; 3) Pesquisar se as leis tributárias alcançaram os seus objetivos; 4) Investigar como as empresas reagiram às leis tributárias que exigem mais divulgação das informações fiscais da empresa; 5) Tendo em vista que o *tax avoidance* envolve várias partes, sugere-se que os pesquisadores investiguem como essas partes compartilham os riscos e benefícios de tal prática; e 6) Uma oportunidade de pesquisa pouco explorada é com relação à prática de *tax avoidance* pelas instituições financeiras e como tal prática é realizada. Desta forma, o presente artigo agrega à literatura de contabilidade ao reunir as principais pesquisas na área de forma a ser um guia para os estudantes e pesquisadores nesta área de pesquisa. Além disso, esta pesquisa contribui com a literatura ao evidenciar lacunas de pesquisa a serem exploradas.

REFERÊNCIAS

ARMSTRONG, C. S., BLOUIN, J. L., LARCKER, D.F. The incentives for tax planning. **Journal of Accounting & Economics**, 53(1-2), 391-411, 2012.

ARMSTRONG, C. S., BLOUIN, J. L., JAGOLINZER, A.D., LARCKER, D.F. Corporate governance, incentives, and tax avoidance. **Journal of Accounting & Economics**, 60(1), 1-17, 2015.

BALAKRISHNAN, K., BLOUIN, J., GUAY, W. Does Tax Aggressiveness Reduce Corporate Transparency? **Working Paper**, University of Pennsylvania, 2012.

BARBER, B. M., ODEAN, T. Are individual investors tax savvy? Evidence from retail and discount brokerage accounts. **Journal of Public Economics**, 88(1-2), 419-442, 2004.

BARTELSMAN, E. J., BEETSMA, R. M. W. J. Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries. **Journal of Public Economics**, 87(9-10), 2225-2252, 2003.

- CAI, H. B., LIU, Q. Competition and corporate tax avoidance: evidence from chinese industrial firms. **Economic Journal**, 119(537), 764-795, 2009.
- CHADEGANI, A. A., *et al.* A Comparison between Two Main Academic Literature Collections: Web of Science and Scopus Databases. **Asian Social Science**, 9(5), 18-26, 2013.
- CHEN, S.P., CHEN, X., CHENG, Q., SHEVLIN, T. Are family firms more tax aggressive than non-family firms? **Journal of Financial Economics**, 95(1), 41-61, 2010.
- CHENG, C. S. A., HUANG, H. H., LI, Y. H., STANFIELD, J. The Effect of Hedge Fund Activism on Corporate Tax Avoidance. **The Accounting Review**, 87(5), 1493-1526, 2012.
- CHOI, W.W., LEE, H. Y., JUN, B. W. The Provision of Tax Services by Incumbent Auditors and Earnings Management: Evidence from Korea. **Journal of International Financial Management & Accounting**, 20(1), 79-103, 2009.
- DESAI, M. A., DHARMAPALA, D. Corporate tax avoidance and high-powered incentives. **Journal of Financial Economics**, 79(1), 145-179, 2006.
- DESAI, M. A., DHARMAPALA, D. Corporate tax avoidance and firm value. **Review of Economics and Statistics**, 91(3), 537-546, 2009.
- DOYLE, E., FRECKNALL-HUGHES, J., SUMMERS, B. Ethics in Tax Practice: A Study of the Effect of Practitioner Firm Size. **Journal of Business Ethics**, 122(4), 623-641, 2014.
- DYRENG, S. D., LINDSEY, B. P. Using Financial Accounting Data to Examine the Effect of Foreign Operations Located in Tax Havens and Other Countries on US Multinational Firms' Tax Rates. **Journal of Accounting Research**, 47(5), 1283-1316, 2009.
- DYRENG, S. D., HANLON, M., MAYDEW, E. L. Long-run corporate tax avoidance. **The Accounting Review**, 83(1), 61-82, 2008.
- DYRENG, S. D., HANLON, M., MAYDEW, E.L. The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance. **The Accounting Review**, 85(4), 1163-1189, 2010.
- FELDSTEIN, M. Tax avoidance and the deadweight loss of the income tax. **Review of Economics and Statistics**, 81(4), 674-680, 1999.
- FRISCHMANN, P. J., SHEVLIN, T., WILSON, R. Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits. **Journal of Accounting & Economics**, 46(2-3), 261-278, 2008.
- FÜLBIER, R. U., SELFHORN, T. Methodological approaches to accounting research – Evidence from EAA annual congresses. In: *29th European Accounting Association Annual Congress – Dublin*, 2006.
- GOERKE, L. Tax overpayments, tax evasion, and book-tax differences. **Journal of Public Economic Theory**, 10(4), 643-671, 2008.

GORDON, R. H., NIELSEN, S. B. Tax evasion in an open economy: Value-added vs. income taxation. **Journal of Public Economics**, 66(2), 173-197, 1997.

GRACIA, L., OATS, L. Boundary work and tax regulation: A Bourdieusian view. **Accounting Organizations and Society**, 37(5), 304-321, 2012.

GRAHAM, J. R., HANLON, M., SHEVLIN, T., SHROFF, N. Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field. **The Accounting Review**, 89(3), 991-1023, 2014.

GREENBERG, J. Avoiding tax avoidance - a (repeated) game-theoretic approach. **Journal of Economic Theory**, 32(1), 1-13, 1984.

HASAN, I., HOI, C. K., WU, Q., ZHANG, H. Beauty is in the eye of the beholder: The effect of corporate tax avoidance on the cost of bank loans. **Journal of Financial Economics**, 113(1), 109-130, 2014.

HANLON, M., HEITZMAN, S. A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics**, 50(2), pp. 127-178, 2010.

HANLON, M., MAYDEW, E. L. Book-Tax Conformity: Implications for Multinational Firms. **National Tax Journal**, 62(1), 127-153, 2009.

HOI, C. K., WU, Q., ZHANG, H. Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated with Tax Avoidance? Evidence from Irresponsible CSR Activities. **The Accounting Review**, 88(6), 2025-2059, 2013.

HONG, Q. Smart M. In praise of tax havens: International tax planning and foreign direct investment. **European Economic Review**, 54(1), 82-95, 2010.

HOPE, O. K., MA, M., THOMAS, W. B. Tax avoidance and geographic earnings disclosure. **Journal of Accounting & Economics**, 56(2-3), 170-189, 2013.

HOOPEES, J. L., MESCALL, D., PITTMAN, J. A. Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance? **The Accounting Review**, 87(5), 1603-1639, 2012.

KAM, V. **Accounting theory**. New York: Wiley, 1990.

KESTER, A. D.; NAVA, L.; PATTI, M. A Game Theoretical Model of Tax Evasion in the United States. **ECONOMICS 166A Projects**, 2014.

KIM J.B., LI Y.H., ZHANG, L. D. Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. **Journal of Financial Economics**, 100(3), 639-662, 2011.

KOPCZUK, W. Redistribution when avoidance behavior is heterogeneous. **Journal of Public Economics**, 81(1), 51-71, 2001.

KOHN, R. E. Pigouvian taxation, risk-aversion, and avoidance. **Public Finance Quarterly**, 20(1), 103-113, 1992.

KUHN, T. S. **Structure of scientific revolutions**. Chicago: University of Chicago, 1996.

- LEWIS, M. W., GRIMES, A. I. Metatriangulation: Building theory from multiple paradigms. **Academy of management review**, 24(4), 672-690, 1999.
- LIPATOV, V. Corporate tax evasion: The case for specialists. **Journal of Economic Behavior & Organization**, 81(1), 185-206, 2012.
- LIETZ, G. **Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework** (SSRN Scholarly Paper No. ID 2363828). Rochester, NY: Social Science Research Network, 2013.
- LUFT, J., SHIELDS, M. D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. **Accounting, Organizations and Society**, 28, 169-249, 2003.
- LISOWSKY, P., ROBINSON, L., SCHMIDT, A. Do Publicly Disclosed Tax Reserves Tell Us About Privately Disclosed Tax Shelter Activity? **Journal of Accounting Research**, 51(3), 583-629, 2013.
- MARTINEZ, A. L. Agressividade tributária: um *survey* da literatura. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, 11(6), 106-124, 2017.
- MARTINS, E. A. **Pesquisa contábil brasileira: uma análise filosófica**. 2012. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- MCGUIRE, S. T., OMER, T. C., WANG, D. C. Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference? **The Accounting Review**, 87(3), 975-1003, 2012.
- MENDONÇA NETO, O. R. **Mudanças de paradigmas na contabilidade brasileira: análise a partir da aplicação da sociologia da tradução**. 2007. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- MINNICK, K., NOGA, T. Do corporate governance characteristics influence tax management? **Journal of Corporate Finance**, 16(5), 703-718, 2010.
- MOTT, A. M. B. Q., SANCHES, S. L. R. Quebra de paradigmas na pesquisa contábil: oportunidade para compreender a IFRS 15. **Anpcont**, 2017.
- MYERS, M. D. *Qualitative research in business and management*. 2.ed. Sage, 2013.
- ONJI, K., VERA, D. Tax Law Asymmetries and Income Shifting: Evidence from Japanese Capital Keiretsu. **BE Journal of Economic Analysis & Policy**, 10(1), art. n°. 4, 2010.
- PARKER, S. C. Does tax evasion affect occupational choice? **Oxford bulletin of economics and statistics**, 65(3), 379-394, 2003.
- REGO, S. O. Tax-avoidance activities of US multinational corporations. **Contemporary Accounting Research**, 20(4), 805-833, 2003.

REGO, S.O., WILSON, R. Equity Risk Incentives and Corporate Tax Aggressiveness. **Journal of Accounting Research**, 50(3), 775-810, 2012.

ROSENBERG, A. **The Philosophy of science**. 3rd ed. Routledge, 2012.

SLEMROD, J. The economics of corporate tax selfishness. **National Tax Journal**. 57(4), 877-899, 2004.

WATTS, R. L., ZIMMERMAN, J. L. **Positive Accounting Theory**, Upper Saddle River, Prentice Hall, 1986.

WILSON, R. J. An Examination of Corporate Tax Shelter Participants. **Accounting Review**, 84(3), 969-999, 2009.